

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**Los problemas de la doble imposición jurídica en el campo
internacional**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Antonio-Cristóbal Gómez García

DIRECTOR:

José Antonio, dir Tomás Ortiz de la Torre

Madrid, 2015

Ed. 89.230

TE 778

U N I V E R S I D A D C O M P L U T E N S E D E M A D R I D

F A C U L T A D D E D E R E C H O

L O S P R O B L E M A S D E L A D O B L E I M P O S I C I O N
J U R I D I C A E N E L C A M P O I N T E R N A C I O N A L

T E S I S D O C T O R A L Q U E P R E S E N T A

A N T O N I O - C R I S T O B A L G O M E Z G A R C I A

D I R E C T O R : P R O F . D R . J O S E A . T O M A S O R T I Z D E I A T O R R E

M A D R I D , 1 . 9 8 7

INDICE

	<u>Pág.</u>
PROLOGO.....	8
P A R T E P R I M E R A	
El término "doble imposición internacional", pasado y presente.....	10
CAPITULO I: LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL	
A) Características de la doble imposición: campo y alcance con que se plantea.....	12
B) Concepto de doble imposición y sus causas.....	16
C) Casos y causas de la doble imposición internacional	22
D) Distinción entre doble imposición y otras figuras afines.....	25
NOTAS al Capítulo I.....	28
CAPITULO II: REFERENCIA HISTORICA DE LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION	
A) Primer trabajo: El Memorándum y la Nota de Sir Basil Blackett.....	31
B) El Comité de expertos economistas.....	32
C) Los Comités de expertos técnicos.....	33
D) Reunión general de expertos gubernamentales.....	35
E) Creación del Comité fiscal y resumen de la actividad del Comité financiero.....	36
F) El Comité fiscal.....	36
G) Los trabajos efectuados durante la Segunda Guerra Mundial.....	38
H) La décima reunión del Comité fiscal.....	40
I) La recopilación de acuerdos y disposiciones internas en materia tributaria.....	40

	<u>Pág.</u>
NOTAS al Capítulo II.....	42
CAPITULO III: LA LABOR DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES EN LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION	
- Nota previa.....	44
A) Cuestiones de doble imposición en el Tratado creador de la Comunidad Económica Europea.....	45
B) La labor de la O.C.D.E.....	53
1.- Breve referencia histórica.....	54
2.- El Modelo de la O.C.D.E.....	57
C) El Modelo de las Naciones Unidas.....	63
NOTAS al Capítulo III.....	70
P A R T E S E G U N D A	
Las posibles soluciones frente a la doble imposición internacional.....	71
CAPITULO IV: METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION	
- Características de los mismos.....	73
A) Deducción.....	74
B) Exención.....	75
C) División del producto.....	75
D) Reparto de la materia imponible.....	76
E) Conclusión y reducción de las anteriores soluciones.....	77
NOTAS al Capítulo IV.....	85
CAPITULO V: EL MODELO DE CONVENIO DE LA O.C.D.E. 1977 Y EL CONVENIO MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS 1980	
Examen de los artículos del Convenio Modelo de la O.C.D.E.: concordancias y discrepancias con el Modelo Naciones Unidas. Observaciones y Reservas a los artículos de la Convención Modelo de la O.C.D.E.....	87
NOTAS al Capítulo V.....	103

CAPITULO VI: CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
QUE ESPAÑA TIENE SUSCRITOS CON ALEMANIA,
AUSTRIA, DINAMARCA, PORTUGAL Y SUIZA

A) El Convenio hispano-alemán.....	156
B) El Convenio hispano-austríaco.....	167
C) El Convenio hispano-danés.....	179
D) El Convenio hispano-portugués.....	191
E) El Convenio hispano-suizo.....	204
NOTAS al Capítulo VI.....	223

CAPITULO VII: EL CONVENIO HISPANO-SUECO

- Introducción.....	225
1) Contenido del Convenio hispano-sueco.....	227
2) La Orden de 18 de febrero de 1980.....	241
A) Residentes de España.....	241
B) Residentes de Suecia.....	242
NOTAS al Capítulo VII.....	247

P A R T E T E R C E R A

La doble imposición en materia de impuestos sobre las Su cesiones y Donaciones.....	248
--	-----

CAPITULO VIII: EL MODELO SUCESORIO DE 1982

A) Trascendencia del problema.....	250
B) Evolución histórica.....	251
C) El Modelo de Convenio de doble imposición sobre las Sucesiones y Donaciones.....	255
D) Los Convenios españoles sobre herencias: Grecia, Francia y Suecia.....	260
1) Convenio con Grecia.....	261
2) Convenio con Francia.....	263
3) Convenio con Suecia.....	266
NOTAS al Capítulo VIII.....	270

CAPITULO IX: PONENCIA GENERAL SOBRE LAS LEYES DEL IM-
PUESTO SOBRE HERENCIAS Y DONACIONES Y LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

- Introducción.....	272
A) Base jurisdiccional de la imposición.....	277
B) Definiciones del domicilio fiscal.....	279
C) Imposición en base a la ubicación de los bienes.....	285
D) Normas para determinar la ubicación de bienes intan- gibles.....	289
E) Tratamiento dado por los Convenios bilaterales a los problemas de la doble imposición.....	296
NOTAS al Capítulo IX.....	301
CAPITULO X: APLICACION DEL MODELO DE CONVENIO DE 1982 A LAS DONACIONES	
A) Impuestos sobre las donaciones.....	304
B) Incidencia combinada del impuesto sobre la Renta o el impuesto sobre la Plusvalía y el impuesto sobre Heren- cias o el impuesto sobre Donaciones al fallecer o al efec- tuar una donación inter vivos.....	309
C) Los Convenios de doble imposición en materia de impues- tos sobre las herencias y donaciones de los siguientes paí- ses:	
1.- Alemania.....	315
2.- Argentina.....	318
3.- Austria.....	319
4.- Bélgica.....	321
5.- Canadá.....	323
6.- Colombia.....	323
7.- España.....	325
8.- Finlandia.....	327
9.- Francia.....	330
10.- Holanda.....	332
11.- Hong Kong.....	333

	<u>Pág.</u>
12.- Italia.....	336
13.- Japón.....	339
14.- Portugal.....	341
15.- Reino Unido.....	345
16.- Suiza.....	347
NOTAS al Capítulo X:.....	350

P A R T E C U A R T A

Los Convenios de doble imposición internacional desde el punto de vista jurídico e internacional.....	351
---	-----

CAPITULO XII: EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

- Preámbulo.....	353
a) En el tiempo.....	353
b) Respecto a las personas.....	359
c) En cuanto a los impuestos considerados.....	360
NOTAS al Capítulo XII.....	365

CAPITULO XII: CONCLUSION Y MODIFICACION DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION. REFERENCIA A LAS RESERVAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA O.C.D.E.

- Conclusión.....	368
- Modificación.....	370
- Reservas.....	372
NOTAS al Capítulo XII.....	374

CAPITULO XIII: INTERPRETACION DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

- Interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición.....	376
NOTAS al Capítulo XIII.....	383

CAPITULO XIV: DISPOSICIONES INTERNAS RELATIVAS A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

	<u>Pág.</u>
1) Organos para facilitar la conclusión, interpretación y aplicación de acuerdos fiscales internacionales.....	385
2) Normas de aplicación de los Convenios suscritos por España.....	387
a) Normas de carácter general.....	387
b) Normas específicas dictadas en aplicación de Convenios concretos.....	389
NOTAS al Capítulo XIV.....	392
CAPITULO XV: RESPUESTA DEL DERECHO INTERNACIONAL GENERAL FRENTE A LA DOBLE IMPOSICION	
- Introducción.....	394
A) La costumbre internacional general.....	394
B) Los principios generales del derecho.....	396
C) El Tribunal Permanente de Justicia Internacional y el Tribunal Internacional de Justicia ante cuestiones fiscales.....	399
NOTAS al Capítulo XV.....	402
CONCLUSIONES.....	404
SINTESIS DE LAS CONCLUSIONES.....	405
BIBLIOGRAFIA.....	424

A N E X O S

ANEXO I: Relación de Convenios de doble imposición suscritos por España en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.....	432
ANEXO II: Relación de Convenios de doble imposición suscritos por España en materia de impuestos sobre las Sucesiones y Donaciones.....	441
ANEXO III: Lista de los Convenios de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio, suscritos entre países Miembros de la O.C.D.E., desde 1 de julio de 1963 a 1 de enero de 1977.....	444

ANEXO IV: Lista de los Convenios de doble imposición sobre las Sucesiones y las Donaciones, suscritos entre los países Miembros de la O.C.D.E. (entre el 1 de julio de 1966 y el 1 de julio de 1981)	449
ANEXO V: Convenio Modelo para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	451
ANEXO VI: Artículos de la Convención bilateral Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo	479
ANEXO VII: Modelo de Convenio sobre las Sucesiones y Donaciones	508

P R O L O G O

La presente tesis doctoral tiene por objeto el estudio de la doble imposición internacional. La importancia del fenómeno de la doble imposición con sus implicaciones de tipo técnico y jurídico y de tipo político es tal en el marco del Derecho Fiscal Internacional, que toda su problemática ha trascendido a esta rama jurídica, manifestándose incluso en su concepto. Así, el Derecho Fiscal Internacional se ha entendido por unos como limitativo de la soberanía estatal y por otros como consagrador de los principios que robustecen la potestad del Estado.

Esta dualidad no es sólo doctrinal, sino política, enfrentándose a través de ella los países exportadores de capital y los países económicamente débiles. Este enfrentamiento está latente en todo el planteamiento de la doble imposición internacional, producto sobre todo de la pugna entre el principio de territorialidad y el principio del domicilio, como principios determinantes de la soberanía impositiva.

No es otra la opinión de Sainz de Bujanda al señalar que el Derecho Fiscal Internacional tiene como misión armonizar el principio de territorialidad y el principio de domicilio, inspirándose en criterios de justicia internacional. Si esto es así, su misión no es otra que suprimir la doble imposición internacional.

Buhler pone de manifiesto la importancia del fenómeno de la doble imposición tanto en el marco del Derecho Tributario Internacional como en el marco del Derecho Internacional Tributario. Por un lado, pone de manifiesto que el camino más sencillo, pero no suficientemente atendido, para evitar la doble imposición consiste en llevar a cabo una amplia limitación de las obligaciones fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Internacional. Por otro lado, señala que el Derecho Internacional Tributario se compone en un 40

por 100 de tratados de doble imposición, sobre todo de carácter bilateral; en un 40 por 100, de Derecho Tributario Internacional, y en un 20 por 100, de normas de la parte general del Derecho Internacional público y del Derecho in fieri de las comunidades de Estados.

Asistimos hoy en día a una total superación de los esquemas nacionales, con un gran desarrollo de las relaciones económicas y políticas a nivel internacional, lo cual trae aparejado un desarrollo igual de las relaciones fiscales internacionales, planteándose como punto crucial de las mismas la doble imposición internacional. Esta importancia ha sido reconocida unánimemente, y prueba de ello es la gran labor que en esta materia han desarrollado y siguen desarrollando las entidades supranacionales.

Concluimos señalando, pues, que pocos problemas son tan actuales y están tan necesitados de un estudio profundo y objetivo como la doble imposición internacional en cuanto traba fundamentalmente al desarrollo de la actividad comercial, hecha patente sobre todo a partir de la primera guerra mundial.

Finalmente, es un deber que cumplo gustosamente, el de señalar mi agradecimiento al Director de la presente tesis doctoral, Sr. Ortiz de la Torre, al Ministerio de Economía y Hacienda y al Ministerio de Asuntos Exteriores por su asesoramiento y mi especial gratitud a mi madre y esposa por su colaboración y ayuda.

Madrid, 8 de abril de 1987.

P A R T E P R I M E R A

EL TERMINO "DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL", PASADO Y PRESENTE

C A P I T U L O I

LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

CARACTERISTICAS DE LA DOBLE IMPOSICION: CAMPO Y ALCANCE CON QUE SE PLANTEA

A) Antes de estudiar la doble imposición internacional he creído conveniente señalar las características que tiene la doble imposición en general y en qué campo y con qué alcance se plantea.

En materia de Derecho internacional tributario se suele decir que no existen normas de carácter internacional que impongan unos límites a la soberanía del Estado. De tal manera que el Estado, si viéndose de la teoría del "desdoblamiento funcional" formulada por Scelle para explicarlo plásticamente podemos decir que asume el cumplimiento de funciones internacionales, cuando la vida internacional se encuentra sin un órgano que desempeñe aquellas funciones. Actuando de este modo, el legislador nacional determina los casos de sumisión a su propio ordenamiento tributario, teniendo siempre en cuenta que en la delimitación de su propia competencia cada Estado debe mantenerse dentro de sus límites, sin inmiscuirse en la competencia de los demás Estados. (1)

Se trata, pues, de una manifestación de la soberanía a la que podemos denominar soberanía fiscal, entendiéndose ésta como el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial. (2)

Sin embargo, el principio de soberanía produce una serie de consecuencias en el campo del Derecho Internacional tributario. 1ª Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su poder tributario en su territorio y, consiguientemente, como dice Udina, el Estado no puede actuar coactivamente fuera de sus fronteras sin atentar contra otra soberanía. (3)

2ª La improcedencia del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado no contradice en que se tomen en consideración a efectos de la imposición en un país de presupuestos de hechos ocurridos en el extranjero.

De lo que llevamos dicho hasta ahora, se puede deducir lo siguiente:

1.- Ausencia, en principio, de normas de Derecho internacional general aplicables en la materia, cuestión de la que debere-
mos ocuparnos más adelante.

2.- Afirmar que el Derecho fiscal internacional es territorial manifestación realmente cierta, pero que es necesario precisar.

En efecto hay que distinguir entre el llamado criterio territorial para la sujeción al impuesto y el llamado "principio de la territorialidad de los impuestos".

a) De acuerdo con el "principio de territorialidad de los impuestos", los impuestos se exigen únicamente cuando hay una conexión con el territorio del Estado que ha establecido tales impuestos.

Por el contrario, el criterio llamado territorial encuentra su verdadero sentido en contraposición al denominado criterio personal.

En efecto, de acuerdo con el criterio personal, denominado generalmente criterio anglosajón (aunque es también conocido en los países continentales, sobre todo en aquellos que tienen una economía muy desarrollada, y, especialmente, cuando hay capitales invertidos en el extranjero) se gravan todas las entradas de un sujeto, donde quiera que éstas se hayan obtenido.

Por el contrario, mediante el llamado criterio territorial, conocido también como criterio europeo (aunque también es utilizado en numerosos países de América latina), consiste en gravar en el territorio todos aquellos presupuestos o hechos impositivos, que pueden considerarse realizados en el territorio del Estado. Se

comprende fácilmente que este sistema se haya adoptado sobre todo en países en vías de desarrollo económico y, en general, en aquellos que reciben capitales del extranjero como única forma de obtener los ingresos que tanto necesitan. Pero ni unos ni otros pueden adoptar un sistema único para impuestos directos o indirectos, ya que, como dice Otero de esa forma resultaría perjudicado uno de los dos países. Lógicamente, pues, estos dos sistemas no se presentan siempre en una forma pura, sino que se presentan habitualmente mezclados. (4)

Es precisamente la conjugación de estos sistemas lo que puede dar lugar a lo que Niboyet denomina conflictos positivos y negativos, que se plantean precisamente en el campo de la soberanía fiscal. Hay que aclarar con Udina que no es técnicamente perfecto hablar de conflictos entre normas que pertenecen a distintos ordenamientos, siendo mejor hablar de "concurso o concurrencia de normas tributarias" pertenecientes a estados diversos recogiendo lo que Spitaler denomina "Normekonkurrenz" pero utilizamos, de aquí en adelante, la denominación más corriente de "conflictos".

Los conflictos positivos se plantean desde el momento que cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal., aunque no puede inmiscuirse en la soberanía fiscal de los demás Estados, pero nada impide que tenga en cuenta los hechos imponibles ocurridos en otro país desde el momento en que éstos tengan algún tipo de conexión con su Estado; o bien, en otro caso, grave los hechos imponibles ocurridos en su territorio en los casos en que la persona que, por ejemplo, percibe una renta reside en el extranjero. En estos casos, lo más probable es que en el otro país (lugar donde ocurre el hecho imponible o lugar de residencia) también exijan el impuesto, por el mismo concepto o por otro diferente. Esto constituyen los conflictos positivos, respecto a los cuales dice Niboyet que son una

más entre otras situaciones lastimosas debidas a este tipo de conflictos, que equipara en las situaciones a que da lugar, por ejemplo, la doble nacionalidad. (5)

Siguiendo el paralelismo que Niboyet parece querer ver entre la materia fiscal y las cuestiones de nacionalidad, dice que el conflicto negativo vendría a ser similar a la apatridia, sería la "patridia fiscal", que sería muy beneficiosa para el contribuyente, poco para las Administraciones fiscales y completamente desmoralizadora desde el punto de vista más elevado de contribución a las cargas públicas, etc. Consistiría, pues, al conflicto negativo en que, por el juego de los puntos de conexión fiscal, ninguna de las posibles administraciones fiscales potencialmente competente entendiera serlo para exigir el impuesto. (6)

Al haber mencionado aquí los puntos de conexión fiscal es necesario hacer resaltar el diferente sentido que el término "punto de conexión" tiene en el Derecho fiscal internacional y en el Derecho conflictual internacional. En efecto, en Derecho conflictual internacional podría definirse como el elemento técnico de la norma de conflicto que sirve para designar, a través de él, la legislación material, del foro o extranjera, aplicable para resolver la cuestión de fondo. El punto de conexión en Derecho internacional tributario no puede conducirnos más que a aplicar o no la propia legislación, entendiendo que se dan o no los supuestos necesarios para la imposición de una persona, de un bien o de un beneficio.

Tal como dice Udina, utilizando, como toda la doctrina italiana, el término "Derecho internacional privado" como equivalente a "Derecho conflictual", entre Derecho internacional privado y Derecho internacional tributario sólo hay una cierta semejanza, derivada del hecho de que cada Estado dicta independientemente sus normas internas, sin ocuparse, en principio, de nada más. (7)

B) CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICION Y SUS CAUSAS.

Es necesario partir de una idea clara sobre lo que es la doble imposición, ya que en este punto no es pacífica la doctrina y su terminología puede inducir a error.

A título casi anecdótico reproducimos la afirmación de Romero del Prado: "La doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo impuesto o carga impositiva: dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible. Con aquella expresión comprendemos no sólo el pago doble, sino también triple, cuádruple, o bien, simplemente, una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trata de un mismo impuesto." (8)

El error de este tipo de definición es claro y es casi innecesario aclararlo: el hecho de que se utilice la denominación "doble imposición", no significa que se pague el doble de lo que se debiera pagar, (o el triple, cuádruple o más de lo que se debiera pagar, sin llegar al doble), sino que lo fundamental es la razón por la que se satisface el impuesto, siendo totalmente indiferente la cantidad, aunque ésta fuera simbólica o no llegara a satisfacerse por cualquier tipo de razones.

Dice Niboyet que "puede haber doble imposición siempre que se presente la yuxtaposición de dos sistemas fiscales. Será así en las relaciones interprovinciales, intercoloniales, internacionales etc". (9)

Este concepto es, desde luego, amplísimo y poco preciso, presentando además el defecto de incluir las relaciones interprovinciales e incluso las intercoloniales, respecto a las cuales creo haber dicho ya anteriormente que no entran en el concepto estricto de doble imposición.

Delimier intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

1.- Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de Derecho de Gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

2.- Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando "una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos.

Aunque mejor que las definiciones anteriores (Romero del Prado, Niboyet) tampoco ésta es completa ni perfecta.

En realidad, la mayoría de las definiciones se fijan en una serie de puntos comunes, partiendo de la definición dada por Dorn en 1927 y de la que únicamente se ha apartado la que aparece en el Modelo y Convenio de Méjico y Londres, publicada por la Sociedad de Naciones en 1946, que dice: "Hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse no sólo a diferencias de los criterios tributarios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencia, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales.

Vista ya esta definición que incluye, además, cuales pueden ser las causas que producen la doble imposición, veamos las definicio-

nes que siguen, aproximadamente, una misma línea.

Definición casi clásica es la de Dorn, que dice que surge la doble imposición internacional "siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo".

Casi idéntica a la anterior es la definición de Rodríguez Ramón que dice que es "el resultado de los actos de dos soberanías que ejercen su actividad fiscal por una misma causa, sobre una única materia imponible. (10)

En sentido similar, dice Udina que habrá doble imposición "cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento". (11)

La aportación más importante de esta última definición es el incluir el factor tiempo, distinguiendo, a la vez, si es o no tributo periódico.

De todas estas definiciones, se podría deducir cuáles son los elementos fundamentales que deben concurrir para que sea posible hablar de doble imposición. Estos elementos serán: (12)

a) Dos autoridades fiscales diferentes (dos soberanías fiscales independientes).

b) Dos impuestos que llevan el mismo nombre o diferente.

c) Un mismo elemento material del hecho imponible.

d) Una sola causa de imposición.

e) Identidad de sujetos pasivos, respecto a los cuales sólo se plantean problemas respecto a las Sociedades colectivas, que para unas legislaciones tienen personalidad y para otras no.

f) Ya hemos visto como Udina incluía en su definición el factor tiempo, recogido por otras definiciones posteriormente.

Recogiendo todos los elementos anteriormente citados, aparece la definición que se incluye en las observaciones generales al

modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el patrimonio elaborado por el Comité Fiscal de la O.C.D.E. y publicado en 1963, definición en la que hay que hacer resaltar el hecho de que no sigue la dada por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, sino que sigue la línea tradicional indicada por Dorn,. Dice así: "puede definirse el fenómeno de la doble imposición internacional de una forma general como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período de tiempo. (13)

Desde mi punto de vista donde se clarifican diferenciados los distintos elementos que caracterizan la doble imposición de Buhler y la dada por el Comité Fiscal de la O.C.D.E. a las que paso a examinar a continuación.

Bühler considera que existe doble imposición internacional en el sentido amplio - o económico - cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Y, cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto.

Tan sólo nos vamos a ocupar del fenómeno indicado en su segunda modalidad, dejando por ahora, fuera de este estudio, la doble imposición económica. En este sentido se mueve la definición de Hoch, al señalar que se da una doble imposición internacional cuando varios Estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales y por razón del mismo objeto. En esta definición, ya aparecen claramente diferenciados los distintos elementos que caracterizan la existencia de una doble imposición internacional: la intervención de dos o más soberanías fiscales, la identidad o similitud de impuestos (lo que necesariamente obliga a comparar los presupuestos de naturaleza ju-

rídica o económica en que se basan dichos impuestos) y la identidad de sujetos gravados. Podría añadirse a estos elementos, siguiendo la definición de Bühler, la identidad de período positivo, e, incluso, por la lógica del propio fenómeno, la existencia de una acumulación de cargas tributarias. Este último aspecto hace referencia a la aparición de una sobreimposición relativa por el hecho de colisionar dos soberanías fiscales dentro de la delimitación de un mismo hecho imponible. Y en este sentido, puede ocurrir que, aunque improbable, la superposición de las dos soberanías fiscales de lugar a una subimposición comparativamente con la situación en que sólo actuase cualquiera de ellas (v.g. gravamen progresivo de rentas de fuente nacional exclusivamente). En este mismo caso difícilmente podría hablarse de un problema de doble imposición internacional.

Es importante, igualmente, estudiar los términos con que el Comité Fiscal de la O.C.D.E. define la doble imposición internacional, por cuanto que el modelo tipo de Convenio de esta Organización es seguido bastante fielmente por los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. En los comentarios al artículo 23 del citado modelo se define la llamada doble imposición jurídica como aquella en que una misma persona tributa por la misma renta o por el mismo patrimonio en más de un Estado.

Las causas generales de la doble imposición internacional están íntimamente ligadas con los criterios definidores del hecho imponible de un determinado impuesto en países diferentes. En la medida en que dichos criterios sean distintos para producirse aquélla. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando uno de los países utilice como criterio la sujeción el nexo personal mientras que el otro resalte el nexo económico. Pero aún entre países que utilicen únicamente criterios personales, puede producirse una superposición de ámbitos de imposición. Pensamos en el caso de que, por un lado, se aluda al concepto de nacionalidad, y por otro, al de residencia

o, incluso, que en un país se defina el concepto de residencia de forma distinta que en otro. Tradicionalmente los sistemas fiscales de los países subdesarrollados se han apoyado preferentemente en los criterios económicos (sede efectiva, fuente de renta) como más adecuados a sus estructuras impositivas basadas en impuestos de producto o cedulares y a sus movimientos de su balanza de pago. Por el contrario, los países desarrollados han optado por los criterios personales, al armonizar mejor con sus impuestos sintéticos y progresivos. Este enfrentamiento estará siempre presente, tanto en la elaboración teórica de modelos de Convenios para evitar la doble imposición, como en la discusión de los propios Convenios entre dos países que ocupen distintas posiciones en la escala del desarrollo económico.

En relación con el origen o causas de la doble imposición internacional el Convenio tipo de la O.C.D.E. tan sólo pretende resolver los supuestos en que una persona residente en un Estado obtiene rentas de otro Estado en el que también son gravadas por este otro Estado. Esto es importante por cuando que todos aquellos supuestos en que la persona que soporta la imposición en los Estados citados, es residente de un tercer Estado, no son objeto de análisis y solución en dicho modelo ni en la mayoría de los Convenios que en él se inspiran. En cuanto a los supuestos de doble imposición por razón de considerar la legislación fiscal de dos Estados a una persona como residente de ambos, se resuelve por el Convenio tipo de la O.C.D.E. atribuyendo la residencia de la persona, a lo sólo efectos del Convenio, a uno de los países contratantes, de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 4º del mismo.

C) CASOS Y CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Hay que hacer resaltar, en primer lugar que la doble imposición no tiene por causa que la Administración fiscal de un Estado "persiga" a un contribuyente, sino que su independencia frente a las demás Administraciones fiscales e incluso su ignorancia de lo que ocurre en los demás Estados lo que puede producirla.

Frente a la opinión de que la doble imposición se producía únicamente en la identidad de dos impuestos, fueran éstos reales o personales, es decir, que tenían que ser dos impuestos de la misma naturaleza, puso ya de relieve Niboyet la estrechez de esta concepción, cuya inexactitud es fácil de ver en la práctica, ya que en la mayoría de los casos la yuxtaposición se produce entre impuestos de naturaleza diferente.

Igualmente hay que rechazar la afirmación de que la doble imposición tiene por causa la diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias, que incluso es fácil demostrar que la doble imposición puede existir entre países con un sistema idéntico y en razón, precisamente, de esa identidad.

Una última precisión necesaria es hacer resaltar que normalmente no se perseguirá una finalidad política o económica en querer gravar un determinado elemento patrimonial. Dice Niboyet que eso se producirá sólo raramente, por ejemplo, en aquellos países en que sus nacionales emigran mucho al extranjero o cuyos capitalistas realicen numerosas inversiones en el extranjero. (14)

De acuerdo con estas declaraciones, las causas por las que se produce la doble imposición podrían sistematizarse así, siguiendo la clasificación hecha ya en tiempos de la Sociedad de Naciones.

a) Por diferencia de criterio jurisdiccional entre las legislaciones fiscales de los países a la hora de enmarcar su respectiva

soberanía fiscal. Mientras algunos países prefieren el criterio personal, es decir, gravar a sus residentes o nacionales cualquiera que sea el lugar donde han obtenido sus rentas (world-wide income), otros prefieren gravar las rentas obtenidas en su territorio, cualquiera que sea la residencia o nacionalidad del preceptor.

Las razones por las que los países mantienen criterios tan opuestos tienen una doble motivación; razones teóricas que permiten justificar el mejor derecho a gravar de uno a otro país y que resumía Angelopoulos diciendo que siempre podrá discutirse a quien corresponden los frutos de un árbol originario del país A, pero plantado en el país B. A las múltiples razones de tipo teórico y que varían en fuerza según la clase de rentas de que se trate, se añaden razones prácticas: las encaminadas a evitar la pérdida de ingresos fiscales; por ello, los países importadores de capitales siguen, generalmente, el criterio territorial o de la fuente (Territorialitäts-Quellenprinzip) y los exportadores de capital prefieren el criterio personal (de residencia o nacionalidad).

b) Pero es que incluso entre países que siguen el mismo criterio jurisdiccional, se dan los casos de doble imposición.

Entre los países en los que, de los posibles criterios, adoptan el criterio personal porque el vínculo personal sea diferente: así hay países que se basan en la nacionalidad y otros en el criterio de la residencia; e incluso entre estos últimos, la noción de la residencia difiere y, personas jurídicas, hay países que se atienen al criterio de constitución de la sociedad (criterio jurídico) y otros al criterio de lugar donde radica la dirección efectiva (criterio económico).

Entre los países que siguen el criterio real, territorial o de la fuente, también existen problemas en cuanto a la determinación del lugar de obtención de la renta, sobre todo en aquellos casos de actividades complejas, desarrolladas sucesivamente en

dos o más países.

c) En otras ocasiones, se produce la doble imposición no por razones de diferencias de criterio jurisdiccional, sino diferencias en la forma de determinar la base imponible. Piénsese, por ejemplo, en nuestro antiguo sistema de "cifra relativa) a efecto del Impuesto de Sociedades en comparación con el sistema de "contabilidad separada" o en las diferencias respecto a los gastos deducibles, amortizaciones permitidas, etc.

D) DISTINCION ENTRE DOBLE IMPOSICION Y OTRAS FIGURAS AFINES.

En el estudio que nos ocupa es preciso distinguir la doble imposición de una serie de figuras afines, con las que quizá pudiera confundírsela, especialmente porque el término "doble imposición", por una parte, es inexacto e impreciso, aunque se utiliza por la amplia difusión que por tal denominación ha tenido y conocer todo el mundo su aproximada significación; y, por otra parte, dicho término se utiliza muchas veces impropriamente para designar una serie de fenómenos afines, pero no idénticos.

a)) Es necesario decir, en primer lugar, que la doble imposición es un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales con la cual se diferencia de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país. Aunque generalmente se dice que, por razones de justicia fiscal, una misma materia imponible no debe ser gravada más de una vez, no hay inconveniente para que un sistema fiscal pueda comportar dos o más supuestos que graven sucesivamente la misma materia. Así, podríamos hablar de la superposición de impuestos que se produce al gravar los beneficios de las Sociedades mediante el Impuesto de Sociedades y al ser repartidos los beneficios a los socios, mediante el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Punto en el que se ha venido discutiendo si constituía o no doble imposición, es respecto a los Estados federales. En efecto dice Delimier que puede ocurrir en el poder legislativo federal hay trasladado a las autoridades de cada Estado, provincia, cantón o territorio de la federación, la totalidad de la competencia legislativa y reglamentaria en materia fiscal para que la doble imposición pueda producirse. Sin embargo, en estos casos hay que tener en cuenta razones de dos clases:

1.- En cesión de la competencia en material fiscal de forma tan absoluta no suele darse, pues, más o menos embrionaria, existirá una fiscalidad federal junto a los impuestos locales de cada unidad territorial parte de la federación.

2.- En los casos de Estado federal, existe una autoridad superior común, lo que no se da en los casos de doble imposición entre Estados diferentes independientes entre sí, entre los cuales no hay ni norma ni autoridad superior común.

b) Por otra parte, la noción de doble imposición se aplica únicamente a los impuestos, es decir, a las prestaciones debidas a la autoridad pública sin contrapartida específica por su parte. No se aplica ni a los pagos hechos a la autoridad pública como precios de servicios, ni a los pagos exigidos con ocasión de autorizaciones, permisos o concesiones otorgadas por la autoridad pública.

A título de ejemplo, no puede ser objeto de doble imposición lo relativo a la consumición de gas o electricidad, tasas postales, permisos de circulación, de estacionamiento, de ocupar el dominio público, etc.

c) Finalmente, tampoco debe confundirse la doble imposición con aquellos casos en que los impuestos que se pudieran considerar en concurrencia con satisfechos por diferentes conceptos.

Concretamente esta aclaración parece encaminada a establecer que no nos hallamos ante supuestos de doble imposición en los casos siguientes:

1.- Concurrencia de un impuesto directo con uno indirecto, que es un caso frecuente, respecto al cual hay que ver que no hay diferencia alguna porque entra en juego un elemento extranjero, ya que de todos es sabido que hay unos impuestos (los directos) que se satisfacen en el momento en que la renta se percibe y otros (los indirectos) que se satisfacen en el momento en que esa misma renta se gasta.

2.- Concurrencia entre un Impuesto sobre la Renta (o impuesto a cuenta del mismo) y el Impuesto de Sucesiones..

Las confusiones en que el término "doble imposición" puede dar lugar, se pone aún más de relieve, si tenemos en cuenta que, en el orden internacional, la llamada "doble imposición" puede adoptar dos formas: la jurídica y la económica..

Objeto de este trabajo es la doble imposición jurídica y es por ello, por lo que es necesario saber qué se entiende por doble imposición económica..

Para Temple Lang la distinción radica en que la doble imposición económica consiste en gravar una misma renta dos veces, generalmente por una misma soberanía fiscal. La doble imposición jurídica consistiría en la imposición de la misma renta en dos jurisdicciones. (15)

Tal distinción no es suficiente, puesto que es necesario, en primer lugar, hace resaltar que si es sujeción dos veces a una misma soberanía fiscal, no es doble imposición internacional, como ya hemos visto; en segundo lugar, la cuestión de que se trata no es de que, simplemente, una renta se grave dos veces: en la doble imposición jurídica hay una identidad de sujeto pasivo en los impuestos, mientras que esa identidad, no se da en la doble imposición económica.

Si bien la cuestión de la doble imposición económica ya fue puesta de relieve en tiempos de la Sociedad de Naciones, no hubo acuerdo sobre ella y se abandonó la cuestión, habiendo en los actuales modelos únicamente algunas alusiones a esta materia.

Se trata en muchos casos a medidas unilaterales las utilizadas para la doble imposición económica.

NOTAS AL CAPITULO I

(1) MIAJA DE LA MUELA, A.: Ensayo de delimitación del Derecho internacional económico, Valencia, 1871, pág. 10, y en idéntico sentido BISCOTTINI, G.: "I profili tributari della circolazione degli uomini e delle cose", Diritto amministrativo internazionale, Tomo III, Padua, 1966, pág. 450.

(2) BUHLER, C.: Principios de Derecho internacional tributario, traducción castellana, Madrid, 1968, pág. 173.

(3) UNDINA, M.: Il diritto internazionale tributario, Padua, 1949, pág. 84.

(4) OTERO, J.: "Normas jurisdiccionales", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 126-127.

(5) NIBOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique", Recueil des Cours, La Haya, vol. 31 (1930-II), pág. 12.

(6) NIBOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique", Recueil des Cours, La Haya, vol. 31 (1930-II), pág. 13.

(7) UNDINA, M.: Il diritto internazionali tributario, Padua, 1949, pág. 252.

(8) ROMERO DEL PRADO, V.N.: Derecho internacional privado, vol. III, Córdoba (Argentina), 1961, pág. 553.

(9) NIBOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique", Recueil des Cours, vol. 31 (1930-II), pág. 15.

(10) RODRIGUEZ RAMON, A.: Voz "Doubles impositions", en Repertoire de droit international, de LAPRADELLE y NIBOYET, vol. V pág. 675.

(11) UNDINA, M.: Il diritto internazionale tributario, Padua, 1949, pág. 256.

(12) Recogidos en parte por ABRIL, E.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 138-140.

(13) O.C.D.E.: Introducción al Convenio de 1963, pág. 9.

(14) NIHOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique," Recueil des Cours, La Haya, vol. 31(1930-I), pág. 15.

(15) TEMPLE LANG, J.: The Common Market and Common Law. Chicago, & London, 1966, pág. 239, nota 2.

C A P I T U L O I I

REFERENCIA HISTORICA DE LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION

REFERENCIA HISTORICA DE LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION.

Aunque lo más importante es ver cómo se lucha actualmente contra la doble imposición, no por ello hemos de olvidar las primeras manifestaciones de lucha contra esta figura. Si bien hay antecedentes remotos hasta en la Edad Media nos referimos únicamente a los antecedentes más próximos, es decir, a la obra realizada en tiempos de la Sociedad de Naciones..

Esta Organización, se preocupó de cuestiones financieras y fiscales desde su creación, creándose por Resolución del Consejo de 27 de octubre de 1920 el Comité económico, financiero y fiscal, que luego se fue subdividiendo, el financiero, que se ocupó de ella hasta 1928, y el Comité fiscal, creado en esa fecha y que fue el que estudió el problema con carácter casi exclusivo o en colaboración con el Comité financiero..

Veamos, clasificados en un cierto orden cronológico, los diferentes trabajos realizados por la Organización..

A) PRIMER TRABAJO: EL MEMORANDUM Y LA NOTA DE SIR BASIL BLACKETT.

A petición de la Sección financiera de la Comisión Económica Financiera provisional de la Sociedad de Naciones, realizó Blackett un estudio sobre la superposición de impuestos en el Imperio Británico y una Nota sobre los efectos de dicha superposición sobre las inversiones en el extranjero. En el Memorandum, la fecha 15 de enero de 1921, dice que se produce doble imposición siempre que un país percibe el impuesto por estar allí la fuente de la riqueza mientras que el otro lo hace por estar domiciliada en su territorio. Expone la situación en el Imperio Británico indicando la postura de los dominios que querían evitar la doble imposición, y la Gran Bretaña, que pese a reconocer que la doble imposición era un inconveniente para el comercio en el interior del Imperio, mantuvo una posición cerrada al respecto.

En la Nota sobre los efectos de la doble imposición sobre las inversiones en el extranjero, la labor de Sir Basil Blackett es escasa, puesto que recoge una memoria, publicada anónimamente, de la que se cree era autor W.H. Coates, del Inland Revenue Department.

B)) EL COMITE DE EXPERTOS ECONOMISTAS.

Encargado el Comité financiero de estudiar la doble imposición decidió en 1921 confiar a algunos economistas la elaboración de un informe sobre la cuestión. Los economistas fueron: Bruins, de la Universidad Comercial de Rotterdam; Einaudi, de la Universidad de Turín, Seligman, de la Columbia University, de Nueva York y Sir Josiah Stamp, de la London University. Las cuestiones sometidas a los expertos fueron, sobre todo, ver las consecuencias económicas de la doble imposición, la posibilidad de formular unos principios generales en la materia y la utilidad de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, juntamente con la necesidad de convenios en la materia..

Los economistas intercambiaron sus impresiones por carta y al final se reunieron en 1923 en Ginebra, reunión en la que no pudo asistir Einaudi, pero no se adhirió al informe..

Sobre la cuestión de las consecuencias económicas de la doble imposición ponen ya de relieve su notable influencia sobre la libre circulación de capitales y, en lo relativo a principios en materia de doble imposición, se refieren a los puntos de conexión utilizables, para manifestar que los más utilizados son los que muestran la independencia económica, manifestada o bien por el origen de la riqueza o bien por el domicilio..

Es uno de los miembros del Comité de expertos economistas, Seligman, quien puso en relieve las ventajas e inconvenientes del informe en su curso de La Haya de 1927.

Como ventaja indudable está la de que se trata de expertos independientes, que no se colocan en el punto de vista de un Go-

bierno sino del individuo que ha de pagar el impuesto.

En cuanto a los defectos, señala Seligman uno de gran importancia, el olvido en el informe del hecho de que en los países latinos el impuesto general sobre la renta no estaba tan desarrollado, y, aunque presumen de independientes, se encuentran mentalmente condicionados por los esquemas de su país y así, en ausencia de Einaudi, realizaron un estudio profundo, únicamente válido para sus países u otros de estructura similar, en los cuales el impuesto básico fuera el impuesto personal sobre la renta de las personas físicas.

C) LOS COMITES DE EXPERTOS TECNICOS.

El Comité financiero consideró que era necesario obtener el dictamen de representantes de los Gobiernos para así llegar a resultados más efectivos, manifestaron la opinión de sus Estados y precisaron algunos puntos sobre los que fuera posible concluir acuerdos internacionales.

Un primer Comité, formado por siete técnicos, dio su informe en 1925 y otro Comité, formado por trece técnicos, dio su informe en 1927. Paso a continuación a examinar cada uno de ellos.

a) El Comité de expertos técnicos.

Antes de las reuniones, los expertos mandaron una serie de Memorandums, estos Memorandums fueron los siguientes: Clavier (Bélgica), Baudouin-Bugnet (Francia), Sir P. Thompson (Gran Bretaña), D'Aroma (Italia) Sinninghe Damste (Países Bajos), Blau (Suiza), Valniceg (Checoslovaquia), después celebraron sus sesiones hasta que publicaron su informe el 7 de febrero de 1925.

Lo más importante de su labor es que se ocuparon del concepto de domicilio fiscal, tanto respecto a personas físicas como a personas jurídicas. Además, propusieron unas resoluciones que sirvieron de base para la elaboración de unos convenios-modelo por el Comité ampliado.

b) El Comité ampliado de expertos técnicos.

Este Comité estaba formado por trece miembros, que fueron expertos designados por sus Gobiernos, aunque obraban en nombre propio y no como delegados de sus Gobiernos.

Estos expertos fueron: Dorn (Alemania), Oria (Argentina), Clavier (Bélgica), Adams (Estados Unidos), este fue ayudado por Mitchel B. Carroll y Miss Annabel Matthews, Borduge (Francia), Sir Perey Thompson (Gran Bretaña), D'Aroma (Italia), ayudado por Bolaffi, Mori (Japón), reemplazado después por Aoki, Sinninghe Damste (Países Bajos), Zaleski (Polonia), Blau (Suiza), Valnidek (Checoslovaquia), y Alvarez Feo (Venezuela).

Este Comité formuló su informe el 12 de abril de 1927, habiendo elaborado cuatro modelos de convenios: dos relativos a la evasión fiscal (proyecto sobre asistencia administrativa en materia de impuestos y proyecto de convenio sobre asistencia judicial en materia de recaudación de impuestos) y dos más sobre doble imposición (uno en materia de impuestos sobre la renta y otro en materia de impuestos sucesorios).

Si comparamos la actuación del Comité de expertos economistas y la de los Comités de expertos técnicos, llegamos con Seligman a las conclusiones siguientes: (1)

1ª.- Triunfa la utilización del domicilio para el impuesto personal tal como propusieron los expertos economistas e incluso en otras cuestiones fue también lo propuesto por los economistas lo que prevaleció.

2ª.- Destaca un grave inconveniente en la propuesta de los técnicos: para cortar la doble imposición se dice que el país del domicilio deducirá lo pagado por impuesto de naturaleza real en el país de la fuente, a no ser que esa renta fuera gravada con impuesto real en el país del domicilio. En este último caso, la doble imposición se produce y, además, una disposición así puede llevar

a los Estados a establecer más impuestos reales para no perder ingresos.

D) REUNION GENERAL DE EXPERTOS GUBERNAMENTALES.

Recogiendo una propuesta de los expertos técnicos, el Consejo de la Sociedad de Naciones, a propuesta del Comité financiero, decidió, el 17 de junio de 1927, convocar una reunión de expertos gubernamentales. Antes de su celebración, se envió una carta a 68 Estados pidiéndoles que dieran su opinión sobre el informe del Comité de expertos técnicos en 1927. El 30 de agosto de 1928 se habían recibido 27 contestaciones solamente, que fueron publicadas por la Sociedad de Naciones.

Las respuestas fueron de Africa del Sur, Dinamarca, Islandia, Gran Bretaña, Irlanda, Italia, Letonia, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Países Bajos, San Marino, Suecia, Suiza, Austria, Noruega y Portugal. Venezuela, Chile, Hungría, India, Argentina y Haití se limitan a acusar recibo de la comunicación. Cuba, Egipto, Estonia, Honduras y Salvador dijeron que mandarían un informe detallado con posterioridad.

La reunión se celebró en octubre de 1928 y al final presentaron un informe en el que comienzan por poner de relieve la imposibilidad de elaborar un único convenio utilizable por todos los Estados, por lo que presentan una serie de modelos de convenios, recogiendo los modelos del Comité ampliado de expertos técnicos.

En los diferentes modelos se procuró no utilizar plenamente ni el criterio de la fuente ni el del domicilio (dando en ciertos aspectos entrada a la nacionalidad), sino una mezcla de los distintos criterios utilizables y utilizados por diferentes legislaciones internas.

Para no hacer la larga enumeración de los miembros de esta reunión diremos, simplemente, que de ella formó parte el Profesor español Flores de Lemus, asistido por Pedro Marichalar y Emilio Martínez Amador.

E) CREACION DEL COMITE FISCAL Y RESUMEN DE LA ACTIVIDAD DEL COMITE FINANCIERO.

Al recibir el informe de la reunión de expertos gubernamentales, el Comité Financiero estuvo de acuerdo en que era necesario crear un Comité Fiscal, que fue creado por el Consejo de la Sociedad de Naciones, resolución de 14 de diciembre de 1928. Se estableció que estaría formado por diez miembros de nacionalidades diferentes, nombrados por el Consejo, y dos miembros delegados del Comité Financiero. Se preveía el nombramiento de miembros de otras nacionalidades, cuya labor sería, principalmente, la realización de estudios o encuestas que afectaran a su país.

Termina así, prácticamente, la actuación del Comité financiero en la materia. Si enjuiciamos su labor, diremos que si bien hizo poco directamente, pues su misión esencial era la reconstrucción financiera, se ocupó de la doble imposición, llevando la iniciativa de diferentes trabajos, especialmente en la organización de los diferentes Comités de expertos y de la reunión de expertos gubernamentales.

F) EL COMITE FISCAL.

Ya desde la primera reunión (Ginebra 17 a 26 de octubre de 1929) formó parte del mismo el español Flores de Lemus. El informe de tal reunión es un toma de contacto con los problemas dejados pendientes por el Comité Financiero. Decide, además, enviar delegados y la conferencia internacional sobre el trato de extranjeros que debía celebrarse en 1930.

En la segunda reunión se continuaron tratando las mismas cuestiones que en la anterior.

A la tercera reunión asistió por primera vez el Profesor Viñuales como colaborador del Profesor Flores de Lemus.

Se encarga al doctor Mitchell B. Carroll, que durante muchos años fue ayudante del Profesor Adams en el grupo de expertos gubernamentales y en el Comité Fiscal, de la realización de un es-

tudio sobre la imposición de los beneficios de las empresas que actúan en varios países, con una subvención ofrecida por la Fundación Rockefeller.

Como trabajo efectivo, se recogen en el informe dos modelos (bajo letras A y B) de convenios multilaterales para evitar la doble imposición de determinadas letras. A pesar de que son extremadamente tímidos, hay que tener en cuenta que son un avance respecto a los modelos de 1928, ya que la elaboración de un convenio multilateral es siempre difícil y hay que encontrar normas muy elementales para que haya acuerdo sobre ellas.

En el informe de la cuarta sesión (1933) se destaca la labor realizada por Carroll en la materia, si bien lo que si dice de tan destacada personalidad no es suficiente, ya que proporcionó datos suficientes para la elaboración de un proyecto de convenio para evitar la doble imposición de rentas industriales y comerciales provenientes de empresas con establecimientos en otros países además del de su domicilio.

A la quinta reunión, celebrada en Ginebra, del 12 al 17 de junio de 1935, se incorpora Carroll tras la meritoria labor llevada a cabo. Recibidas las respuestas de los Estados sobre el modelo del convenio relativo al reparto del producto industrial y comercial entre los Estados para los fines de imposición, se publica aquí un informe sobre la materia.

Nada nuevo aporta la sexta reunión ni la séptima reunión. La octava reunión presentó un brevísimo informe debiendo hacer resaltar, únicamente, que en esta sesión es ya Presidente del Comité, Mitchell B. Carroll.

La novena reunión, celebrada en junio de 1939 se ocupó ampliamente de cuestiones de política fiscal, dando únicamente, por lo que se refiere a la doble imposición, una relación de los últimos convenios concluidos acompañados de una breve exposición del contenido del trabajo. Además, se da cuenta de la publicación

de una interesante obra por Mitchell B. Carroll, que resume la labor de la Organización durante los veinte años transcurridos.

Para Carroll, hay dos puntos esenciales en esa lucha contra la doble imposición uno, es el informe de los expertos economistas, en 1923; otro, la encuesta realizada por él mismo sobre la imposición de las empresas extranjeras y nacionales ejerciendo su actividad en otros países distintos del de su domicilio.

(C) LOS TRABAJOS EFECTUADOS DURANTE LA SEGUNDA GUERRA MUNDIAL.

No queríamos interrumpir el trabajo de revisión y codificación propuesto, pese al inicio de la guerra, la tarea se empezó por un subcomité que se reunió en La Haya en abril de 1940 y fue continuado por dos conferencias fiscales regionales, que tuvieron lugar, bajo los auspicios del Comité Fiscal, en México, en junio de 1940 y julio de 1943.

La importancia de la primera conferencia radica, únicamente, en el hecho de ser la primera vez que una labor de ese tipo se emprendía fuera de Europa, y por tanto, al margen de la influencia europea. Si bien el Comité de expertos economistas, de 1923, había ya un americano, (Seligman), en el caso que ahora vemos la cuestión es diferente ya que participaron en la conferencia representantes de los países sudamericanos, que son en su mayoría países importadores de capital y, por tanto, con una problemática fiscal diferente de la de los países europeos y de Estados Unidos, y así, se nota la influencia, por ejemplo, en que las rentas mobiliarias se gravan, con gran preferencia, en el país de la fuente. Tales influencias e importancia se recogen en una reunión mixta del Comité económico y del Comité Financiero, celebrada en 1942.

En julio de 1943 se reunió la Segunda Conferencia Fiscal Regional, también en México. Se nombraron tres subcomisiones, de las cuales nos interesa el trabajo de la primera y segunda subcomisión, que estudiaron, respectivamente, las medidas para evitar la doble imposición en materia de renta y en materia de sucesiones. Ambas sub-

comisiones elaboraron unos modelos de convenios, que pretenden unificar criterios a la hora de concluir convenios internacionales para evitar la doble imposición.

En el modelo para evitar la doble imposición en materia de rentas, hay que hacer resaltar que aumenta sensiblemente la parte dedicada a dar definiciones, incluidas en un protocolo adicional. Son definiciones poco elaboradas y que más que tales definiciones son puras descripciones de las ideas que tenían, pero que constituyen un antecedente importante de los actuales conceptos.

En cuanto al procedimiento para evitar la doble imposición dice en el artículo XIII:

El Estado en el que el contribuyente tiene su domicilio fiscal conservará el derecho a imponer la totalidad de las rentas del contribuyente, ya hayan sido obtenidas en su territorio o en el del otro Estado contratante, pero deberá deducir del impuesto que perciba sobre la totalidad de las rentas la menor de las dos cantidades siguientes:

A) El impuesto percibido por el segundo Estado contratante sobre las rentas que son imponibles en su territorio, conforme a los artículos procedentes.

B) La suma que representa, por relación al total del impuesto que grave las rentas imponibles en los dos Estados, la misma proporción que las rentas imponibles en el otro Estado, por relación a la renta total.

En el modelo de un convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de sucesiones, también hay un protocolo adicional que contiene las definiciones. En cuanto al método para evitar la doble imposición es el mismo que para la renta.

En la sesión mixta del Comité económico y del Comité Financiero, de 1943, se pone de relieve la finalidad de estos modelos, que es la de asegurar la reciprocidad y la equivalencia de sacrificios fi-

nancieros que importa, para cada Estado contratante, la supresión de la doble imposición así como el equilibrio entre los derechos, en materia fiscal, del país de domicilio (exportador de capitales) y el de la fuente (importador de capitales).

H) LA DECIMA REUNION DEL COMITE FISCAL.

En 1946 tuvo lugar en Londres la décima reunión del Comité Fiscal, en la que se ve que el Comité confía en que sus trabajos serán continuados por una Comisión Fiscal que se creará en el seno de las Naciones Unidas, dependiente del Consejo Económico y Social.

Lo más meritorio de esta reunión es que vuelven a examinar los modelos de Méjico, y elaboran el denominado "Modelo de Londres", que parece recogido como anexo al informe. Se incluye el texto de Méjico junto al texto de Londres para facilitar su examen.

En cuanto al método para evitar la doble imposición, es el mismo que se incluía en el modelo de Méjico, salvo que está redactado de forma un poco más clara.

En el informe, se dice que se publicará un comentario a los modelos de Londres y Méjico, precisamente para facilitar la labor del Comité Fiscal, que se crea bajo los auspicios de las Naciones Unidas.

Tal comentario se publicó poco después, aclarándose en la introducción que el comentario ha sido preparado por la Secretaría y no debe considerarse como expresión en todas sus partes de los puntos de vista del Comité. Su única misión, dice es facilitar un instrumento de trabajo para estudiar los textos establecidos por el Comité, y, desde luego, tal cosa se logra plenamente.

I) LA RECOPIACION DE ACUERDOS Y DISPOSICIONES INTERNAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

A recomendación de los expertos gubernamentales, el Consejo decidió que la Secretaría publicara una recopilación de textos legis-

lativos relativos a la doble imposición, lo que se hizo a partir de 1928 y hasta 1936.

Si bien se dijo que la publicación sería anual, no fue así y, además, los volúmenes adolecen de muchos defectos, principalmente podemos señalar los siguientes:

a) En cada volumen se debían incluir sólo los convenios concluidos desde la publicación del volumen anterior y vemos a partir del volumen segundo, se incluyen todos los que se olvidaron en tomos anteriores.

b) No reproduce ningún texto lejano a la doble imposición, omisión voluntaria, pero que llevan a que no se incluyan, por ejemplo, las cláusulas de no discriminación entre nacionales y extranjeros.

c) Por otra parte, no incluye textos que en alguna forma se refieran a la doble imposición, como por ejemplo las disposiciones que declaran la inmunidad fiscal de los funcionarios diplomáticos o consulares, bajo condición de reciprocidad.

d) Podemos decir, como ponía de manifiesto Chretien, tampoco es completo respecto a los tratados, pues únicamente se incluyen tratados sobre diversas materias que contienen alguna cláusula fiscal y éstos no se incluyen en la recopilación. Y más grave aún que no se excluyen sistemáticamente, pues alguno sí que aparece, con lo que fácilmente se podría llegar al error de creer que no existen más cláusulas fiscales que las incluidas.

Finalmente, hay datos importantes que omite, tales como las referencias a los periódicos oficiales de cada Estado parte en el convenio en que fueron publicados, las escasas referencias a si están o no en vigor, etc.

NOTAS AL CAPITULO II

(1) SELIGMAN, E.R.A.: "La doble imposition et la cooperation fiscale internationale". Recueil des Cours, La Haya, vol 20 (1927-V), págs. 578-579.

C A P I T U L O I I I

LA LABOR DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES EN LA LUCHA CONTRA
LA DOBLE IMPOSICION

LA LABOR DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES DE LA LUCHA CONTRA LA DOBLE IMPOSICION.

NOTA PREVIA

Actualmente la lucha contra la doble imposición se centra en la Organizaciones internacionales, tanto privadas como intergubernamentales. Desde luego es cierto que no existen tratados multilaterales para evitar la doble imposición, ni tampoco una labor verdaderamente de colaboración entre los Gobiernos, pero es cierto también que han sido las Organizaciones Internacionales las que han elaborado una serie de modelos de convenio, cuya importancia es grande, ya que, por una parte, los Estados concluyen sus acuerdos teniendo en cuenta el modelo elaborado por la Organización y, por otra parte, el modelo puede servir para interpretar los acuerdos ya existentes.

En este trabajo de investigación voy a abordar los siguientes aspectos:

A) Primeramente, distinguiremos el Tratado creador de la Comunidad Económica Europea en la que se abordan cuestiones de doble imposición, que afectan a los impuestos directos, en ellas se pretende lograr una armonización entre las disposiciones de los Estados miembros de la Comunidad.

B) En segundo lugar me voy a referir a la labor de la O.C.D.E en este segundo apartado ha hecho una breve referencia histórica puesto que la considero necesaria ya que han existido dos proyectos que se han convertido en el convenio de 1963 y en el modelo de convenio de 1977, actualmente en vigor.

C) En tercer lugar, pasará a examinar la Convención modelo de las Naciones Unidas.

D) Finalmente, dentro de este trabajo de la Organizaciones Internacionales en su lucha contra la doble imposición, me referiré muy someramente al Institut de Droit International, a la Asociación Internacional de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal, dominación que fue sustituida por la Asociación Fiscal Interna-

cional The International Fiscal Association, finalmente me referiré a la doble imposición en la Cámara de Comercio Internacional, donde se envía una lista de los inconvenientes más graves que surgen de la doble imposición en los diversos países.

A)) CUESTIONES DE DOBLE IMPOSICION EN EL TRATADO CREADOR DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

La Comunidad Económica Europea fue creada por el denominado Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, entre cuyas disposiciones hay algunas que afectan especialmente a cuestiones fiscales, y, concretamente, a la doble imposición internacional en materia de impuestos directos.

Lo primero que hay que hacer resaltar es que las medidas adoptadas por la C.E.E. son absolutamente diferentes a todas las demás a las que podamos referirnos, pues aquí lo que se pretende, primordialmente, es una armonización entre las disposiciones de los Estados miembros de la Comunidad.

En esta materia hay que distinguir, por una parte, las disposiciones contenidas en los artículos 95 a 99 y, por otra parte, las contenidas en el artículo 220.

Por lo que se refiere a los primeros artículos, veamos su contenido.

Dice, en primer lugar, el artículo 95:

"Ningún Estado miembro gravará, directa o indirectamente, los productos de los otros Estados miembros con imposiciones interiores, de cualquier naturaleza que sean superiores a las que gravan directa o indirectamente a los productos similares nacionales.

Además, ningún Estado miembro gravará los productos de los otros Estados miembros con imposiciones internas de tal naturaleza que tienden a proteger indirectamente otros productos.

Los Estados miembros eliminarán o corregirán, a lo más tardar al principio de la segunda etapa, las disposiciones existentes a

la entrada en vigor del presente Tratado que sean contrarias a las reglas de los artículos siguientes:

Los dos primeros párrafos de este artículo corresponden, respectivamente, a los párrafos 1º y 2º de la Parte II, artículo III del G.A.T.T.

El artículo 96 dice: "Los productos exportados hacia el territorio de uno de los Estados miembros no podrá beneficiarse de ninguna devolución de impuestos interiores superior a los impuestos directos que hayan gravado".

Esta disposición responde a la decisión del Consejo de la O.C.D.E., C (59) 202, de 21 de julio de 1959, que establece que determinadas medidas artificiales de ayuda a la exportación deberán ser abolidas.

El artículo 97 se refiere a los impuestos indirectos.

El artículo 98 dice que: "respecto a los impuestos diferentes a los impuestos sobre la cifra de negocios, los impuestos de consumo y otras formas de imposición indirecta, las exoneraciones y devoluciones respecto a las exportaciones hacia otro Estado miembro no pueden realizarse y no pueden establecerse tasas de compensación a la imposición proveniente de los Estados miembros, más que si las medidas consideradas han sido aprobadas previamente por un período limitado por el Consejo, decidiendo por mayoría cualificada a proposición de la Comisión".

Finalmente, el artículo 99 dice: "La Comisión examinará de qué forma las legislaciones de los diferentes Estados miembro relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios, a los impuestos de consumos y otros impuestos indirectos, comprendidas las medidas de compensación aplicables a los cambios entre los Estados miembros, pueden ser armonizadas en interés del Mercado Común. La Comisión someterá sus propuestas al Consejo que decidirá por unanimidad, sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 100 y 101".

Se refiere, pues, este artículo únicamente, en la armonización en el campo de los impuestos indirectos. Armonizar según Zimmermann es "ponerse de acuerdo sobre la eliminación de las disparidades entre las legislaciones fiscales que falsean la concurrencia y provocan una distorsión". (1)

Dado que el Tratado no contiene normas que se ocupen directamente de la armonización de los impuestos directos, dice Radler (2) que es únicamente a través del artículo 100 como se pueden adoptar este tipo de medidas.

Desde luego, no cabe duda de que los impuestos directos tienen una "incidencia directa sobre el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común", como dice el artículo 100 y, por tanto, les son de aplicación estas normas. De hecho, ya se han producido algunas normas tendentes a la armonización de los impuestos sobre la renta entre algunos países miembros de la C.E.E., habiendo un movimiento general de reforma de los sistemas fiscales europeos, dirigido a que se basa en los mismos principios.

Punto importantísimo en este tratado creo que es el artículo 220 que directamente afecta a la doble imposición.

"Los Estados miembros llevarán a cabo, en la medida en que sean necesarias negociaciones con cada uno de los demás Estados miembros para asegurar, en beneficio de sus nacionales:

La eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad.

Entre los países miembros del Mercado Común hay tratados de doble imposición, aunque algunos han tenido que ser revisados y otros han de serlo en un plazo breve, pues sus disposiciones no responden ya a las necesidades actuales.

A pesar de ello hay autores como Houtte que entienden que, en realidad, el objetivo del artículo 220 está ya cumplido. Este último autor plantea la cuestión de la interpretación de las palabras "en favor de sus nacionales" del artículo 220, entendiendo que no puede interpretarse como dando a los nacionales de cada

Estado miembro un derecho individual a oponerse a toda doble imposición, incluso en ausencia de tratado. El texto, en realidad, crea la obligación para los Estados miembros de negociar convenios, pero no garantiza el éxito de las negociaciones.

Después de su creación el hecho más importante sobre doble imposición se contiene en el denominado "Informe Neumark", cuyo antecedente se encuentra en un informe publicado con anterioridad a la creación del Mercado Común: se trata del llamado "Informe Timbergen", que es el de la Comisión encargada de estudiar la incidencia de los distintos métodos de imposición sobre el Mercado Común, creada por Orden número I-53 de 5 de marzo de 1953 de la Alta Autoridad de la C.E.C.A. Aunque el objeto principal del informe eran los impuestos indirectos, hay también una referencia a los impuestos directos, cuestión sobre la que se manifiesta escogiendo entre la conveniencia de aplicar el llamado "sistema a" (gravamen en el país de destino) y del llamado (sistema b) (gravamen en el país de origen). Dice así: "En lo que afecta al impuesto directo se podría igualmente decir que los países podrían, en teoría, adoptar el sistema (a) para todos los productos. Debería entonces preverse una devolución para todas las exportaciones en lo que concierne a los impuestos directos pagados en razón de su producción y un impuesto compensador debería aplicarse a todas las importaciones. Si tal procedimiento pudiera adoptarse, el sistema (a) constituiría un sistema tan bueno como el sistema (b) en el sentido de que no se crearían distorsiones. De todos modos, no es necesario decir que el empleo del sistema (b) es mucho más simple en lo que afecta a los impuestos directos, lo cual explica por qué todos los países lo adoptan.

La cuestión que se plantea, recogiendo las palabras de Reboud, es la siguiente: "Pero no corresponde ahora preguntarnos si una solución valedera para un Mercado Común que comprendía todos los productos sin excepción". (3)

Otro informe es el del Comité Neumark, llamado así porque su presidente fue el alemán Fritz Neumark. Dicho Comité, llamado en realidad "Comité Fiscal y Financiero" fue creado por decisión de la Comisión de la C.E.E. de 5 de abril de 1960, reuniéndose en diversas sesiones entre el 21 de julio de 1960 y 8 de julio de 1962 para estudiar las cuestiones que les habían sido sometidas, es decir, ver en qué grado las diferencias existentes en las finanzas de los Estados miembros atrasan el establecimiento de un Mercado Común y en qué medida es posible eliminar tales diferencias.

En el apartado dedicado a la doble imposición, tras de especificar qué se entiende por doble imposición a cuáles sean sus causas, indica que las diferencias de estructura de las normas de conflicto tributarias pueden complicar la introducción o la efectividad de tales medidas, siendo necesario para conseguir algo en materia de doble imposición la armonización de las legislaciones, añadiendo que "tal armonización tendría las siguientes ventajas para la doble imposición.

1.- Aumentaría la "transparencia" de la legislación fiscal, lo que haría más fácil el reconocimiento de los casos de doble imposición.

2.- La homogeneidad de sistemas que surgiría de ahí haría más fácil la conclusión de convenios bilaterales con el fin de introducir medidas convergentes para alcanzar la finalidad deseada.

3.- La armonización de las legislaciones parece ser claramente un requisito previo para la conclusión de un convenio fiscal multilateral, entre los Estados miembros.

Considerando insuficiente una tal formulación de propósitos, propone una serie de medidas para evitar la doble imposición.

1.- La medida mejor, utópica totalmente, sería que los impuestos fueran percibidos por una autoridad única, como si se tratara de los cobrados dentro de un Estado, pero esto es irrealizable de momento, tal como reconoce el Comité Fiscal y Financiero, pues para ello haría falta un grado de armonización y de colaboración que

aún no se ha alcanzado.

2.- Aunque existen medidas unilaterales para evitar la doble imposición, el medio principal sigue siendo los convenios fiscales, pero estos no son homogéneos, con lo cual vemos que no se consigue la armonización de las legislaciones fiscales.

3.- Expresa el Comité su convencimiento de que para eliminar la doble imposición hay que armonizar, si no uniformar, las normas que siguen las relaciones de cada uno de los Estados miembros con los demás miembros, por lo cual, en principio, se utilizará el modelo de la O.C.D.E.

4.- La adopción de tal modelo implica una serie de consecuencias, que se podrían resumir así:

a) Al concluir convenios, deberá definirse estrictamente el modelo de la O.C.D.E. sin incluir variaciones.

b) Los Estados que formularon reservas a algunas disposiciones del modelo, deberán retirarlas.

c) En cuanto al método para evitar la doble imposición, cabe adoptar cualquiera de los dos contenidos en el modelo.

5.- Sin embargo, el modelo de la O.C.D.E. no es perfecto y debe ser modificado y completado en algunos puntos, sobre todo en la cuestión de gravamen en la fuente o en el lugar de residencia, respecto a profesionales del espectáculo, dividendos, también respecto a la cuestión del establecimiento permanente.

6.- Lo mejor sería conseguir un tratado multilateral entre los Estados miembros de la C.E.E. basándose, si llega a formularlo, en el modelo de convenio multilateral de la O.C.D.E. Si en tal caso se mantuvieran las dos posibles redacciones en el método para evitar la doble imposición, cada Estado aplicaría al método que quisiera, pero al elegido debería aplicarlo en sus relaciones con todo los Estados parte.

Reconoce también que un convenio no basta; es necesario que se aplique e interprete en forma uniforme, debiendo existir también

un procedimiento amistoso y un tribunal fiscal común.

7.- El Comité se inclina por el gravamen en el domicilio, entendiendo que así es como, en realidad, se grava a cada persona según su capacidad tributaria. Temple Lang critica este punto del informe Neumark, puesto que olvida los intereses de los países importadores de capitales, la crítica es realizada por dicho autor en su obra "El Mercado Común y Ley Común".

La lucha contra la doble imposición ha continuado en el seno del Mercado Común, con ese signo tan diferente que marca la armonización, unida a la influencia de los modelos de la O.C.D.E. cuya preponderancia en estos momentos, aun con todo lo que de criticable puedan tener, es enorme.

Tal como dice Van Den Tempel el problema de cómo se soluciona la doble imposición, aún dentro de la Comunidad como es el Mercado Común, no está solucionado, aunque a partir de 1964 la Comisión de la Comunidad Económica Europea organizó consultas, basándose en el modelo de la O.C.D.E. para alcanzar un tratado multilateral.

Es también de destacar la referencia al denominado Plan Werner para la construcción de una unión económica y monetaria.

Por lo que se refiere, más concretamente, a la doble imposición, objeto de nuestro estudio, tenemos que decir que en estos últimos tiempos pone de relieve Cartou que es la O.C.D.E. quien estudia profundamente estas cuestiones y que de lo que se trata en la C.E.E. es de determinar si es posible y útil un convenio multilateral para evitar la doble imposición entre los Estados miembros o si, por el contrario, bastaría la armonización de las legislaciones nacionales para eliminarla. Se ha demostrado la mayor conveniencia del convenio multilateral, diciendo que, sin embargo, deberá tomarse posición ante varias cuestiones (noción de establecimiento permanente, cuestión de dividendos e intereses, situación de filiales, desarrollo del procedimiento amistoso y asistencia administrativa).

Aparte de los problemas fiscales dentro de la Comunidad, hay que tener en cuenta los que se plantean para los que obtienen algún tipo de renta en los Estados que forman parte de la misma. Sobre esta materia, desarrolló van Hoorn una ponencia en la reunión celebrada en la London School of Economics en 1968. En esta ponencia se pone de relieve, entre otros problemas fiscales, los planteados por la doble imposición, si bien desde el punto de vista del Reino Unido la cuestión esté bastante resuelta por tener acuerdos de doble imposición con todos ellos aunque, en la materia objeto de estudio, hay que tener en cuenta como dice van Hoorn en sus conclusiones, que hacer negocios con un país extranjero envuelve una escala muy compleja de problemas fiscales que no están limitados a las cuestiones de doble imposición. Las leyes fiscales internas en conexión con los acuerdos de doble imposición existentes, pueden determinar materias, tales como la elección de la colocación de una sucursal o una filial en el extranjero, la forma en que los negocios en el extranjero deban llevarse y la forma de financiación de las operaciones de negocios en el extranjero. El conocimiento de los impuestos extranjeros, sus recíprocos efectos y su impacto sobre los negocios y las finanzas internacionales se han convertido en un arte y una necesidad. La dificultad a menudo está en dónde encontrar fuentes de información dignas de crédito.

Finalmente, hay que decir que la actividad llevada a cabo por la C.E.E. para evitar la doble imposición ha sido utilizada como experiencia por otras Organizaciones internacionales. Así se puede hablar del llamado Mercado Común Centroamericano, o tratado multilateral centroamericano de libre comercio e integración económica, creado por tratado de 10 de junio de 1958, en cuyo artículo 19, que trata de las funciones de la Comisión centroamericana de comercio, dice en su apartado(c):

Estudiará la producción y el comercio de los Estados contratantes, recomendará adiciones a la lista anexa y adoptará medidas ade-

cuadas para asegurar: (se señalan varios apartados, pero el que nos interesa aquí es el iii) iii) la conclusión de acuerdos adecuados para evitar la doble imposición respecto a los impuestos directos.

Finalmente, esta relación o influencia de las Organizaciones internacionales en materia tributaria la podemos ver en el convenio europeo de establecimiento de sociedades del Consejo de Europa de 20 de enero de 1966, donde en su artículo 5 la no discriminación por nacionalidad. Se dice que las sociedades y otros organismos de una parte contratante no serán sometidos, en el territorio de cualquier otra parte contratante, a ninguna imposición u obligación que les afecte que sea distinta o más pesada que aquella a la que sean o puedan ser sujetas las sociedades y otros organismos de esta última parte que se encuentren en la misma situación.

B) LA LABOR DE LA O.C.D.E.

A modo introductorio, tenemos que decir que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.), fue instituida por un convenio firmado el 14 de diciembre de 1960 en París, tiene como objetivo promover políticas encaminadas a:

a) Procurar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un incremento del nivel de vida en los países Miembros, manteniendo la estabilidad financiera, y contribuir así al desarrollo de la economía mundial;

b) Contribuir a una sana expansión económica en los países Miembros y en los que no lo son, en vías de desarrollo económico:

c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

Los Miembros de la O.C.D.E. son: la República Federal de Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Por-

tugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

El Consejo de la O.C.D.E. adoptó el 30 de julio de 1963 una Recomendación relativa a la supresión de la doble imposición e hizo un llamamiento a los Gobiernos de los países Miembros para que cuando concluyeran o revisaran convenios bilaterales entre ellos los acomodaran al proyecto de Convenio elaborado por el Comité Fiscal de la O.C.D.E. Desde entonces, el Proyecto de Convenio ha sido ampliamente seguido en las negociaciones para la conclusión de los convenios de doble imposición.

Debido al hecho de que determinadas cuestiones no fueron completamente resueltas, el Comité Fiscal había previsto revisarlo a la luz de la experiencia adquirida. Iniciado por el Comité Fiscal, el trabajo fue continuado por su sucesor, el Comité de Asuntos Fiscales.

1.- BREVE REFERENCIA HISTORICA.

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, se habían conseguido ya determinados éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento, en 1928, de los primeros modelos de convenios bilaterales, que finalmente condujeron al establecimiento de los Modelos de Convenios de México de 1943 y de Londres de 1946, en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos Modelos fueron aceptados completa y unánimemente. Por otro lado presentaban importantes divergencias y contenían algunas lagunas sobre varias cuestiones esenciales.

Por otra parte, la independencia económica, cada vez más estrecha, de los países Miembros de la OECE en el período de la postguerra y la cooperación económica existente entre ellos mos-

traron claramente la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales de doble imposición a todos los países Miembros de la OECE y después de la O.C.D.E., alguno de los cuales hasta entonces no había incluido más que un número limitado de convenios y algunos ninguno. Al mismo tiempo se hacía más deseable una armonización de estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, así como un acuerdo de interpretación común.

Ante esta nueva situación de cooperación económica y con este nuevo espíritu, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición evidentes entre los países Miembros de la O.C.D.E. y que fuera aceptable para todos ellos. Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó su Informe final, titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.

Hasta la fecha de este trabajo, febrero de 1987, se han elaborado dos Modelos: el antiguo modelo de Convenio de 1963 que es sustituido por el actual de 1977 para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y el modelo de Convenio de Doble Imposición sobre Sucesiones y Donaciones de 1982 al que haremos referencia en la parte 3ª del presente trabajo.

El Proyecto de Convenio de 1963 tenía como característica más acusada su flexibilidad. Concebido "ab origine" como el resultado de una negociación, en la que todos los miembros del Comité han tenido que hacer concesiones, al Convenio tipo no se presentó como un paradigma indiscutible.

Concretamente, a la hora de establecer un método para evitar la doble imposición, el Convenio no se decide a implantar un sistema único, sino que otorga una opción a los países para elegir entre

el sistema de exención en el artículo 23 A, o el de imputación en el artículo 23 B.

Por lo que respecta a sus características, tenemos que poner de manifiesto que la estructura de modelo de Convenio es uno de los aciertos que cabe atribuirle. Dividido en capítulos, el capítulo inicial tiene por finalidad delimitar el campo de aplicación del Convenio, tanto a cuanto al ámbito personal, quiénes pueden acogerse, como a los impuestos a los que se aplica, renta y patrimonio. Un capítulo segundo se preocupa por dotar a las relaciones entre países de unas nociones comunes sobre ciertos conceptos esenciales. El capítulo tercero establece en diversos preceptos los criterios jurisdiccionales de atribución de las respectivas soberanías fiscales en cada una de las clases de rentas. El capítulo siguiente se ofrece como capítulo separado del anterior por referirse al impuesto sobre el patrimonio, aún cuando la temática es, al igual que el capítulo que le precede, la atribución del derecho a gravar a una u otra o a ambas soberanías. El capítulo quinto, integrado por un solo artículo, es esencial por cuanto establece con gran flexibilidad el método para evitar la doble imposición que debe seguir el país de residencia. El capítulo sexto es, hasta cierto punto, extraño a un convenio para evitar la doble imposición, por cuanto hace referencia a problemas adjetivos que no traen causa directa con la problemática de la doble imposición.

El Comité Fiscal se haya preocupado de tratar de completar el esquema del modelo, regulando la no discriminación por razón de nacionalidad, estableciendo un sistema ágil de resolver las cuestiones y conflictos que pueden derivarse de la aplicación de los tratados bilaterales, mediante un procedimiento informal ante las autoridades competentes de los países en juego, y facilitando la lucha contra la evasión fiscal a través del intercambio de información entre las administraciones fiscales. El capítulo séptimo contie-

ne las cláusulas de entrada en vigor y terminación de los compromisos contraídos en los contratos suscritos.

Dicho esto, pasamos a examinar el Modelo de la O.C.D.E. de 1977 para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, actualmente en vigor.

2.- EL MODELO DE LA O.C.D.E.

El Modelo de Convenio de 1977, proporciona unos parámetros uniformes en relación con los problemas más comunes que se plantean en el campo de la doble imposición internacional. En esencia, el nuevo texto no difiere sensiblemente del anterior, pues el objetivo de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 no era cuestionar sus principios y estructura general.

Dado que en ciertos puntos no fue posible el acuerdo unánime, el modelo de Convenio de 1977 al igual que el Proyecto de Convenio de 1963, incorpora algunas reservas. Las diferencias en las legislaciones fiscales y en las situaciones económicas e intereses implicados han determinado la incorporación de las reglas particulares, así como reservas formuladas por algunos Estados al Modelo de Convenio u observaciones a los Comentarios.

El Modelo de Convenio describe primero su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal se contiene en los capítulos III al V, que establecen en que medida cada uno de los Estados Contratantes pueden gravar la renta y el patrimonio y los métodos para evitar la posible doble imposición. Siguen las disposiciones especiales que se contienen en el capítulo VI y finalmente en el capítulo VII se contienen las disposiciones finales, referentes a la entrada en vigor y denuncia.

El presente Convenio que estamos analizando se aplica a todas las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, según lo dispuesto en el artículo I y se refiere a los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio con carácter general en el artículo II. En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones utilizados en muchos artículos del Convenio. Otras expresiones utilizadas son las de: dividendos, intereses, cánones, bienes inmuebles y

trabajos independientes, estas expresiones se definen en los artículos que tratan de estas materias.

Hay que destacar que para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. De un lado, los artículos 6 a 21, para las diferentes clases de rentas, y el artículo 22, para el patrimonio, determinan el derecho a gravar que corresponde al Estado de la fuente o situación y al Estado de la residencia. Para determinadas categorías de renta y patrimonio se confiere un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados Contratantes. En este caso el otro Estado Contratante no puede gravarlas, evitándose definitivamente de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia. Respecto de otras categorías de renta y patrimonio, la atribución del derecho a gravar no es exclusivo. Para dos clases de rentas (dividendos o intereses), el gravamen del Estado de la fuente es limitado. De otra parte, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición pleno o limitado, el Estado de la residencia debe permitir la imputación con el fin de evitar la doble imposición; este es el contenido de los artículos 23,A), y 23,B). El Convenio deja a los Estados Contratantes la posibilidad de escoger entre los dos métodos, el de exención y el de imputación.

Según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación, las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías:

- a) Rentas y patrimonio que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente y situación.
- b) Rentas que pueden someterse a tributación limitada en el Estado de la fuente.
- c) Rentas y patrimonio que no pueden gravarse en el Estado de la fuente o de situación.

Por lo que respecta a las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes:

1ª) Las rentas de los bienes inmuebles situados en este Estado, se incluyen aquí las rentas de explotaciones agrícolas y forestales, las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes y el patrimonio que representan, según lo dispuesto en el artículo 6 y párrafo I de los artículos 13 y 22.

2ª) Los beneficios de los establecimientos permanentes situados en este Estado, las ganancias derivadas de la enajenación de estos establecimientos permanentes y el patrimonio representado por los bienes muebles que forman parte del activo del citado establecimiento, según lo dispuesto en el artículo 7 y párrafo 2 de los artículos 13 y 22; existe una excepción: si el establecimiento permanente se utiliza para la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas a la navegación interior (cf. apartado 20, más abajo).

3ª) Las rentas derivadas de las actividades de los artistas del espectáculo y de los deportistas ejercidas en este Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan a los mismos artistas o deportistas o a otra persona, así se establece en el artículo 17.

4ª) Las rentas de los profesionales independientes atribuidas a una base fija situada en este Estado, las ganancias provenientes de la enajenación de esta base fija y el patrimonio representado por los bienes muebles que pertenecen a la misma, artículo 14 y artículos 13 y 22 párrafo 2.

5ª Las participaciones de Consejeros pagadas por una sociedad residente en este Estado, artículo 16.

6ª) Las remuneraciones por razón de un empleo dependiente en el sector privado ejercido en este Estado, siempre que el empleado permanezca en el Estado durante un período que exceda de ciento ochenta y tres días en el año y concurren ciertas condiciones, y las remuneraciones de un empleo dependiente ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o a bordo

de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en este Estado, según se dispone en el artículo 15.

7ª) Las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos bajo determinadas condiciones, artículo 19.

Las categorías de rentas que están sujetas a una imposición limitada en el Estado de la fuente son las siguientes:

a) Dividendos: El Estado de la fuente debe, en el caso de que la participación que genera tales dividendos no esté efectivamente relacionada con un establecimiento permanente o una base fija situados en este Estado, limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficio efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que pague los dividendos y al 15% de este importe bruto en todos los demás casos, según se dispone en el artículo 10.

b) Intereses: En las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses tanto en cuanto que éstos no excedan de un importe normal, así se establece en el artículo 11.

Las demás categorías de renta o patrimonio no pueden gravarse en el Estado de la fuente o situación. Como regla general, sólo pueden gravarse en el Estado de la residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para los cánones que no constituyen rentas de bienes inmuebles (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de valores mobiliarios (párrafo 4 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación (artículo 20), el patrimonio representado por valores mobiliarios (párrafo 4 del artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional o embarcaciones, las ganancias derivadas de su enajenación o el patrimonio que ellos representan, sólo puede someterse a imposición en el Estado en que está situada la sede de la dirección efectiva de la empresa (artí-

culo 8 y párrafo 3 de los artículos 13 y 22).

Si un contribuyente residente de un Estado Contratante recibe rentas de fuentes situadas en el otro Estado Contratante o posee en el elementos patrimoniales que, de acuerdo con el Convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea el problema de la doble imposición, ya que el Estado de la fuente o de situación deberá conceder la exención.

Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden ser gravadas de forma limitada o ilimitada en este otro Estado, el Estado de la residencia puede elegir alguno de los dos siguientes métodos para eliminar la doble imposición.

1º) El método de exención: Las rentas o elementos patrimoniales gravados en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

2º) El método de imputación: Las rentas o elementos patrimoniales gravados en el Estado de la fuente o situación son también gravados en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado por el Estado de la fuente o situación se imputa en el impuesto aplicado sobre tales rentas o elementos patrimoniales en el Estado de la residencia.

En el Convenio Modelo 1977 existen disposiciones especiales que se refieren a los siguientes puntos:

- a) La no discriminación (artículo 24).
- b) El procedimiento amistoso (artículo 25).
- c) El intercambio de información (artículo 26).
- d) Los agentes diplomáticos y funcionarios consulares (artículo 27).
- e) La extensión territorial del Convenio (artículo 28).

Hay que poner de manifiesto en el presente Modelo que estamos examinando que se observan Reservas de determinados países a alguna de las disposiciones del Convenio. Todos los países Miembros

que han participado en la elaboración del Convenio Modelo están de acuerdo con sus adjetivos y disposiciones esenciales. No obstante ciertos países Miembros han formulado sus reservas, de las cuales me ocuparé al poner en relación el Convenio Modelo de la O.C.D.E. con el de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, con el debido detalle.

El Comité de Asuntos Fiscales considera que estas reservas deben apreciarse en función de los resultados globales obtenidos. Entendiéndose que en la medida en que ciertos países Miembros han formulado sus reservas, los otros países Miembros, en el curso de sus negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, tendrán libertad de acción de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Por lo que respecta a la relación entre el Proyecto de Convenio de 1963 y el Modelo de Convenio de 1977, tenemos que poner de manifiesto que el Comité de Asuntos Fiscales ha examinado el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a causa de cambios efectuados en el texto de los artículos. El Comité considera que en la medida de lo posible, los convenios existentes deberán interpretarse con el espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no contengan las matizaciones efectuadas por el Modelo de Convenio de 1977. Se pone de manifiesto que los países Miembros que deseen clarificar sus posiciones en este sentido podrán intercambiar cartas a través de las autoridades competentes y conforme el procedimiento amistoso. Tales autoridades podrán también, en defecto de tal intercambio epistolar, seguir esta interpretación en los procedimientos amistosos relativos a casos particulares.

Finalmente tenemos que decir que el propio Comité de Asuntos Fiscales ha examinado la cuestión del uso impropio de los convenios de doble imposición, pero por la dificultad del problema se ha limitado sólo a tratarlo brevemente al regular un cierto número de casos particulares como en el artículo 17 párrafo 2. Además, el artículo 26

permite a los Estados intercambiar información para combatir el uso incorrecto de los convenios, la evasión y el fraude fiscales. El Comité desea profundizar en el estudio de tales fenómenos y en el de los medios de combatirlos.

Es de destacar también que el Comité de Asuntos Fiscales ha considerado la posibilidad de elaborar y concluir un Convenio multilateral de doble imposición. Como en 1963, el Comité ha llegado a la conclusión actual tropezaría con grandes dificultades. Sin embargo, sería factible para ciertos grupos de países Miembros en considerar la posibilidad de concluir tal modalidad de convenio entre ellos, tomando como pauta el Convenio Modelo y sin perjuicio de las adaptaciones necesarias que fuera preciso realizar de acuerdo con los adjetivos particulares de tales países.

Al final de este trabajo, al poner de manifiesto la relación de Convenios de doble imposición suscritos por España, me ocuparé si existe algún Convenio multilateral según los datos que obtenga del Ministerio de Asuntos Exteriores (Dirección de Tratados Internacionales) y del Ministerio de Hacienda (Servicio de Relaciones Internacionales).

C) EL MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS.

La obra de las Naciones Unidas en la materia que nos ocupa se realiza por impulso del Consejo Económico y Social, quien dió vida a un órgano subsidiario del mismo, la Comisión fiscal hoy desaparecido.

Se han hecho grandes progresos para eliminar la doble tributación mediante medidas unilaterales de desgravación y, sobre todo, mediante convenios fiscales bilaterales, que se han convertido desde el decenio de 1960 en un elemento destacado de las relaciones económicas entre los Estados. Sin embargo, un número relativamente pequeño de acuerdos se han concertado entre países desarrollados y países en desarrollo, lo que se debe probablemente al hecho, reconocido en 1965 por el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, de que "los convenios fiscales tradicionales no han merecido la aprobación de los países en desarrollo". Según es-

te Comité, lo esencial sigue siendo que los convenios fiscales que los países exportadores de capital han encontrado útiles para mejorar el comercio y la inversión entre ellos mismos y que podrían contribuir de formas análogas a establecer unas relaciones económicas más estrechas entre los países en desarrollo y los países exportadores de capital no están contribuyendo suficientemente en ese fin. Los acuerdos existentes entre países industrializados requieren a veces que el país de residencia renuncie al ingreso. Con mayor frecuencia, sin embargo es el país de origen el que renuncia a ese ingreso. Ese modelo puede ~~no~~ resultar igualmente apropiado en los acuerdos entre países en desarrollo y países industrializados, porque las corrientes de ingresos se dirigen en su mayor parte de los países en desarrollo a los países industrializados, y la renuncia al ingreso sería unilateral. Sin embargo, hay muchas disposiciones en los convenios fiscales existentes que tienen cabida en los convenios entre los países exportadores de capital y los países en desarrollo.

La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo fue reconocida por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, que en su resolución 1273, aprobada el 4 de agosto de 1967, pidió el Secretario General "que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales.

En cumplimiento de esa resolución, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo de Expertos de Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales, designados a título personal, de los siguientes países: Argentina, República Federal de Alemania, Chile, Estados Unidos de América, Filipinas, Francia, Ghana, India, Israel, Japón Noruega, Países Bajos, Pakistán, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Sudán, Suiza, Túnez y Turquía. A solicitud del Consejo Económico y Social, el Secretario General aumentó el número de miembros del Grupo de Expertos, agregando un experto de Sri Lanka en 1972 y un experto del Brasil en 1973.

El Grupo de Expertos terminó de formular directrices para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo en siete reuniones, a las que asistieron observadores de Austria, Bélgica, España, Finlandia, México, Nigeria la República de Corea, Swazilandia y Venezuela, y de las siguientes organizaciones internacionales: Fondo Monetario Internacional, Asociación Fiscal Internacional, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Organización de los Estados Americanos y Cámara de Comercio Internacional. Las directrices figuran en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.

De conformidad con la resolución 1541 del Consejo Económico y Social, las directrices representan "una forma importante de asistencia técnica para la celebración de futuros tratados".

En su informe el Consejo Económico y Social, en su primer período ordinario de sesiones de 1978, sobre la labor del Grupo de Expertos en su séptima reunión, el Secretario General expresó la opinión de que la elaboración de una convención bilateral modelo para que puedan usarla los países desarrollados y los países en desarrollo constituye un corolario lógico de la labor realizada por el Grupo de Expertos con respecto a la formulación de directrices, y además

se atendería a la recomendación del Grupo de Personalidades de que los tratados bilaterales tengan la máxima uniformidad posible a fin de preparar el terreno para un acuerdo internacional sobre tributación. En ese período de sesiones, El Consejo Económico y Social adoptó su decisión 1978/14, en la que acogía con agrado la posición del Secretario General anteriormente expuesta y pedía al Grupo de Expertos que "terminase su examen de un proyecto de convención bilateral modelo en su octava reunión, en 1979".

La Subdivisión Fiscal y Financiera del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas preparó, en consecuencia, un proyecto de convención modelo (ST/SG/AC.B/L.29) compuesto de artículos que reproducían las directrices formuladas por el Grupo de Expertos, juntamente con comentarios al respecto que recogían las opiniones de los miembros del Grupo expresadas en sus diversas reuniones y también, cuando procedía, los comentarios a los artículos de la Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, llamada en lo sucesivo Convención modelo de la O.C.D.E. cabe recordar que, al preparar las directrices mencionadas, el Grupo de Expertos decidió utilizar la Convención modelo de la O.C.D.E. como principal texto de referencia, a fin de aprovechar los conocimientos técnicos acumulados que incorpora esa Convención se estaba utilizando por los países miembros de la O.C.D.E. en la negociación de acuerdos fiscales, no sólo entre sí, sino también con los países en desarrollo. Sin embargo, quedó bien entendido que no debía presuponerse el acierto de la Convención modelo de la O.C.D.E. y que las decisiones del Grupo no tenían que guiarse necesariamente por el texto de la O.C.D.E.

El Grupo de Expertos examinó el proyecto de convención modelo de las Naciones Unidas en su octava reunión, celebrada en Ginebra del 10 al 21 de diciembre de 1979 y aprobó el texto final de la convención.

El Grupo estableció un Comité de redacción de siete miembros, compuesto por seis miembros del Grupo y un miembro de la Secretaría de las Naciones Unidas.

La Convención modelo de las Naciones Unidas representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque concede más importancia al principio de la fuente que la convención modelo de la O.C.D.E. Como consecuencia de ese principio de la tributación en la fuente, los artículos de la Convención modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que, la renta se gravará sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos en el país que acorte el capital. Además, la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora la idea de que sería conveniente que el país de la residencia aplicase alguna medida para evitar la doble tributación, mediante el descuento del impuesto extranjero o mediante exenciones, como en la Convención modelo de la O.C.D.E.

Al utilizar la Convención modelo de las Naciones Unidas, todo país debe tener presente que la relación entre los acuerdos y el derecho interno puede variar según los países y que es importante tomar en consideración la relación existente entre los acuerdos fiscales y la legislación interna. Los acuerdos afectan a las normas tributarias vigentes en virtud de la legislación fiscal interna de los Estados contratantes, al determinar qué Estado contratante será competente para someter un elemento determinado de renta a su legislación fiscal nacional y en qué condiciones y con qué limitaciones podrá hacerlo. En consecuencia, los países que deseen iniciar negociaciones de acuerdos fiscales bilaterales deberán analizar detenidamente las disposiciones aplicables de su legislación fiscal interna, a fin de determinar las modificaciones que pudieran ser necesarias si se aplicase el acuerdo.

Cabe observar también que la legislación fiscal interna, a su vez, influye en el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales. Por ello, aunque hubo acuerdo general en la O.C.D.E. sobre los principios incorporados en la Convención modelo de la O.C.D.E. y aunque la mayoría de los acuerdos fiscales bilaterales existentes se ajustan en general a esos principios, a menudo existen variaciones sustanciales entre los acuerdos, como consecuencia de las diferencias en las legislaciones internas de los distintos Estados contratantes.

En definitiva podemos sostener que la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo se parte de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar la doble tributación. Esos esfuerzos, comenzados por la Sociedad de las Naciones y perseguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea, hoy llamada Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E. y en foros regionales, así como en las Naciones Unidas, han encontrado en general su expresión concreta en una serie de modelos o de proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

La razón de ser de la elaboración de convenios fiscales bilaterales fue convincentemente expresada por el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones en estos términos:

"La existencia de proyectos de acuerdos modelo ... ha demostrado ser de utilidad real ... al ayudar a resolver muchas de las dificultades técnicas que surgen de la negociación de los acuerdos fiscales. Este procedimiento presenta una doble ventaja, ya que, por una parte, como el modelo constituye la base de acuerdos bilaterales, crea automáticamente una uniformidad en la práctica y en la legislación, mientras que, por otra parte, en la medida en que puede modificarse en todo acuerdo bilateral concertado, resulta suficientemente elástico para adaptarse a las diferentes condiciones existentes en los diferentes países o parejas de países".

Como todos los modelos de convenciones, la Convención modelo de

las Naciones Unidas no es aplicable directamente. Sus disposiciones no son obligatorias, y, por otra parte, no deben entenderse como recomendaciones formales de las Naciones Unidas. La Convención modelo de las Naciones Unidas tiene por objeto primordial señalar el camino hacia métodos viables para resolver las cuestiones de que se trata y que ambas posibles partes contratantes puedan encontrar aceptables. Su finalidad es facilitar la negociación de acuerdos fiscales, eliminando la necesidad de análisis complejos y debates prolongados de cada tema, desde un principio, para cada acuerdo.

Puesto de manifiesto la razón de ser e importancia de la Convención modelo de las Naciones Unidas tenemos que afirmar que también se han adoptado medidas en relación con la doble tributación en los niveles regional y subregional. En el nivel regional, un Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) aprobó en 1976 criterios para evitar la doble tributación entre los países miembros de la ALALC y los países no pertenecientes a la región. En el plano subregional, la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en noviembre de 1971 una Convención modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros países no pertenecientes a la subregión andina, y la Convención para evitar la doble tributación dentro del Grupo Andino.

NOTAS AL CAPITULO III

- (1) ZIMMERMANN, E.: "Les problemes fiscaux du Marche Commun",
Recueil des Cours, vol. IOC (1960-II, pág. 601.
- (2) RADIER, A.J.: Corporate taxation in the Common Market,
Guides to European Taxation, vol. II, Amsterdam, 1968, pág. III-C:37.
- (3) REBCUD, L.: Los sistemas fiscales y el Mercado Común, (traducción castellana), Buenos Aires, 1966, pág. 142.

P A R T E S E G U N D A

LAS POSIBLES SOLUCIONES FRENTE A LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

C A P I T U L O I V

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: CARACTERÍSTICAS DE LOS MISMOS.

La doctrina, en esta materia, ha expuesto diversas clasificaciones, en las partes de los métodos propuestos, o bien carecían de aplicación práctica o bien se limitaban a ser meras repeticiones de otros ya anunciados.

Como sabemos los Convenios para evitar la doble imposición pretenden anular el exceso de gravamen que para un determinado contribuyente puede producirse cuando más de una soberanía fiscal pretende exigir un impuesto sobre una misma renta o único hecho imponible. Se entiende que la colexión entre dos o más soberanías fiscales tiene lugar a un mismo nivel político y no se comprende dentro del concepto de doble imposición aquella sobre imposición que puede producirse al tomarse en cuenta la tributación a soberanías subordinadas o dependientes. También se requiere que estas soberanías sean independientes en el ámbito internacional, esto es que tengan competencia para poder suscribir tratados entre sí. Esta segunda limitación excluye de los subsiguientes comentarios la doble imposición que puede producirse entre estados federados o entre estos y otros países.

Desde la óptica anterior, un Convenio para evitar la doble imposición lleva a cabo una distribución de la potestad tributaria activa entre aquellas soberanías fiscales que suscriban el mismo. En esencia, esta distribución puede hacerse de acuerdo con las siguientes reglas, reglas que también ponen de manifiesto Don Luís del Arco Ruete:

a) Atribuyendo la potestad exclusiva de gravamen a un único Estado, respecto de determinadas rentas;

b) Atribuyendo dicha potestad simultáneamente a más de un Estado, por ejemplo al de residencia del contribuyente y al de la fuente de la renta gravada. Esta potestad puede incluso venir limitada

en uno de los Estados, estableciendo el Convenio un porcentaje máximo de tributación, por ejemplo la tributación en la fuente de los dividendos según el Convenio Modelo de la O.C.D.E.

En el segundo caso mencionado, será necesario además establecer nuevas reglas que permitan compensar el exceso de imposición que resulta de esta múltiple titularidad para gravar un mismo hecho imponible.

En realidad, dada la complejidad de la doble imposición, es muy difícil dar una solución clara y única, así lo pone de manifiesto Niboyet en su obra "La imposición desde el punto de vista jurídico", que sería el ideal para evitar de una forma total y definitiva el molesto fenómeno de la doble imposición.

Los primeros intentos de clasificación de estos métodos se remontan a los tiempos de la Sociedad de Naciones, hasta tal punto que en la cubierta del libro del Instituto de Estudios Fiscales que lleva el título de Estudios de Doble Imposición Internacional figura su palacio en Ginebra (Suiza), con la esfera ermilar donada por la Fundación Thomas W. Wilson.

En 1925 presentó León Dufour una nota al Comité de Expertos Técnicos suponiendo nada menos que siete diferentes sistemas, alguno de los cuales no son sino diferentes formas de un mismo sistema.

Recogiendo este trabajo y los posteriores del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, dice Dalimier que los posibles métodos para evitar o reducir la doble imposición son:

- A) La deducción.
- B) La exención.
- C) La división del producto.
- D) El reparto de la materia imponible.
- A) Deducción.

Este procedimiento consiste en que cada uno de los países (generalmente el país en que la renta se obtiene y el país en el que está domiciliado el preceptor de la misma), liquide el impuesto según

su legislación interna, pero uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debiera pagarse, la cantidad satisfecha en el otro país por la misma materia imponible.

El país que efectuará la deducción debe ser designado por el Convenio que, en general, se decidirá porque la deducción la realice el país de residencia del preceptor.

B) Exención.

Este segundo sistema consiste, según Dalimier, en que un Estado renuncia de la percepción de su impuesto cuando éste recaería sobre contribuyentes que tengan determinados lazos con el otro Estado.

Este sistema, pues, se adopta unilateralmente por un Estado, que renuncia a gravar una determinada materia imponible, sin tenerla en cuenta para el cálculo de impuesto global a pagar en él, lo que tendrá importancia dada la progresividad de muchos impuestos.

Hay que poner de manifiesto aquí la opinión de Niboyet el cual pone de manifiesto que este sistema se utiliza, sobre todo, para determinadas personas, atendiendo a las funciones que realizan o su particular situación. De este modo, se incluiría aquí la exención que en la mayoría de las legislaciones (incluida la española) se establece para los agentes diplomáticos.

La razón de utilización de este sistema es simple: al declarar un Estado la exención para unas determinadas personas de los países extranjeros, espera que, recíprocamente, en estos países se declare la exención de sus nacionales en idénticas circunstancias.

C) División del producto.

Este método consiste en que, mediante tratado se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto, pero luego, la cantidad cobrada la repartirá con el otro Estado con el que la renta o persona se encuentre en una determinada relación.

La dificultades de utilización de este sistema son manifiestas, pues requiere una colaboración muy estrecha entre las administraciones fiscales.

En cuanto al modo de esta colaboración, hay dos formas que se señalan como posibles:

1.- Con criterio realista, dice Dalimier, que este sistema únicamente puede funcionar entre territorios presupuestariamente autónomos, pero que están reunidos bajo una misma soberanía política, sea entre un "Estado protector y un territorio o Estado protegido, sea entre dos Estados independientes, pero que uno de ellos esté, en todo o en parte, en una situación geográfica tal que su territorio forma un enclave dentro de otro. Como ejemplo de ambos supuestos señala, para el primer caso, la situación de algunos territorios no metropolitanos de la Unión francesa y, para el segundo caso, las relaciones de Francia en el Principado de Mónaco. (1)

2) Dice Niboyet (2) que es posible la utilización del sistema que denomina de la ventilación (en castellano quizá de tasación) que consistirá que entre dos Estados se estableciera en un tratado un régimen mediante el cual, ante cada caso concreto, se decidirá la forma de reparto del impuesto. Este sistema representa grandes dificultades prácticas respecto al entendimiento entre las administraciones fiscales que utilizan diferentes métodos de inspección, recaudación, etc.

D) Reparto de la materia imponible.

Mediante este procedimiento la imposición de un bien o producto se atribuye, a título exclusivo, a aquél de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación.

Es fácilmente deducible que este sistema se puede establecer únicamente mediante tratado. En efecto, podría ocurrir que un Estado unilateralmente se atribuyera el derecho a gravar un determinado bien o una determinada renta, pero como correlativamente no se produciría una renuncia a gravar esa misma renta o ese mismo bien en el otro país, entonces la pretendida atribución a título exclusivo, produciría una doble imposición clarísima.

Las características de este sistema son:

a) Establecimiento del sistema mediante tratado;

b) Atribución a título exclusivo a uno de los Estados de una determinada materia imponible.

E) Conclusión y reducción de las anteriores soluciones.

Del examen de las cuatro soluciones que acabamos de ver se deduce claramente que la enumerada en tercer lugar (división del producto entendido como cobro del impuesto por un Estado y reparto de la cantidad percibida entre las Administraciones fiscales en juego) es de muy poca, cuando no nula, aplicación.

Ya en 1936 decía Bühler que las posibles soluciones para evitar la doble imposición eran tres, lo que significaba eliminar tal solución.

Temple Lang indica que los métodos fundamentales y los más fáciles de utilizar son los dos primeros, es decir, los de deducción y exención.

De una forma mucho más científica, dice Dalimier que en realidad no hay más que dos sistemas, aunque luego cada uno de ellos puede implicar dos variantes. Los sistemas que enumera son división de la materia imponible y división del impuesto.

1) División de la materia imponible.

Para poner fin a la doble imposición internacional, una de las soberanías fiscales renuncia a la competencia que le atribuye su legislación interna, quedando sujeta la materia imponible únicamente en el otro Estado. Ahora bien, a esta solución se puede llegar mediante la utilización de dos métodos distintos:

a) Negativo: En este caso uno de los Estados se compromete a abstenerse de toda acción fiscal, es decir, acuerda una exención de su impuesto, atendiendo a los lazos que ligan al contribuyente con otro Estado.

b) Positivo: El Estado al que se le reconoce la competencia fiscal indiscutible obtiene, mediante convenio, un derecho exclusivo de imposición, de tal modo que el otro Estado ya no podrá en ningún

caso gravar esa materia aun, por ejemplo, en el supuesto de que el Estado al que tal derecho se atribuye no gravara esa materia, sin dar ningún tipo de razones para ello.

El sistema, tal como se suele utilizar en los Convenios internacionales, es el que actualmente se denomina sistema de exención y que tradicionalmente se ha venido denominando "de reparto" (apportionment en la terminología anglosajona).

Este sistema es el tradicional en los sistemas continentales europeos y data ya del tiempo de la Sociedad de Naciones.

El sistema de exención que ya hemos visto en que consiste puede adoptar alguna de las dos siguientes modalidades:

a) Exención integral: Un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá del gravamen, a todos los efectos aquellas rentas cuya imposición se reserva en virtud de un Convenio o Tratado a otro Estado, como si éstas no se hubieran generado. En consecuencia, la progresividad del gravamen o tipo medio de imposición vendrá determinado, única y exclusivamente, en base a las rentas susceptibles de ser sometidas a imposición en el Estado de residencia.

b) Exención con progresividad: las rentas declaradas exentas son tenidas en cuenta a los efectos de calcular el tipo medio de gravamen que se deriva de la aplicación de la escala progresiva, aun cuando dicho tipo medio sólo se aplique a las rentas no exentas. Como fácilmente puede comprobarse el gravamen en este caso exigirá en el país de residencia a un tipo superior al aplicable según el método de exención integral.

Si se reconoce la existencia de un mayor grado de equidad en los impuestos progresivos, respecto de los meramente proporcionales a la hora de distribuir la carga tributaria, habrá que concluir que el método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral, ya que no permite, a menos a nivel del Estado de residencia una discriminación en el trato fiscal por razón del origen de las rentas. En efecto, el método de exención integral no

sólo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes rentas a un tipo medio inferior al que hubiera correspondido de no existir dicha exención. Por supuesto, este razonamiento sólo contempla el supuesto de gravamen desde la óptica del Estado de residencia. Para poder enjuiciar el problema en su conjunto habría que considerar igualmente la tributación en el Estado de la fuente de renta. No obstante, es fácilmente presumible que en esta imposición en la fuente se exigirá algunos tipos proporcionales normalmente inferiores al tipo medio de gravamen según una escala progresiva que contemplase la renta mundial. Si se da esta circunstancia, la carga fiscal conjunta (impuestos en el Estado de residencia y en la fuente) seguirá siendo todavía inferior a la que hubiera resultado de obtener toda la renta en el Estado de residencia.

Recojo, finalmente, sobre esta solución la opinión de Rädler que se muestra partidario del método de exención con progresividad, entendiendo que mediante este sistema se tiene en cuenta, verdaderamente, la capacidad impositiva de cada persona, mientras que en aplicación del método de exención integral el contribuyente que obtiene rentas en varios países se vería beneficiado con la aplicación de un tipo impositivo más bajo que al que corresponde a otras personas, con su misma capacidad impositiva, pero que obtienen todas sus rentas dentro del territorio nacional.

b) División del impuesto.

Aunque bajo esta denominación se incluyen los sistemas de división del producto y deducción y dado que el sistema de división del producto es de uso muy limitado, vamos a referirnos únicamente al sistema que anteriormente hemos denominado de deducción.

Este sistema consiste en que cada uno de los Estados entre los que se quiere eliminar la doble imposición líquida, según sus disposiciones internas, sus impuestos que gravan la misma materia imponible. Después de eso, uno de los Estados, designados por los la-

zos que le unen a un contribuyente, acepta practicar sobre su propio impuesto una deducción igual al montante del impuesto percibido en el otro Estado.

Según Dalimier para que este sistema puede aplicarse, se necesitan las siguientes condiciones:

1ª.- Es preciso que en cada uno de los Estados exista un impuesto que grave la materia considerada.

2ª.- Es necesario, además, que en cada caso el impuesto que se va a deducir haya sido efectivamente atribuido.

3ª.- Además, es preciso que el contribuyente que pretenda se le haga la deducción pueda justificar ante las Autoridades fiscales del Estado que la realiza, el montante exacto del impuesto devengado en el otro país. Para que esto sea posible, se necesita, de una parte la interioridad de la profesión del impuesto deducible; por otra parte, la admisión por el Estado que realiza la deducción, de los documentos justificativos emanados del otro Estado.

4ª.- No es indispensable que se establezca mediante tratado, ya que este sistema puede establecerse mediante declaración unilateral de la legislación de un determinado Estado. Sin embargo, el sistema funcionará mejor si se establece mediante tratado ya que así se aplicará de forma recíproca en ambos Estados y si hay una corriente equilibrada de inversiones, los ingresos fiscales no se verán perjudicados.

Este sistema que denominamos de deducción, porque lo que se hace, aunque parezca una redundancia, es deducir, se denomina también régimen de imputación, en los modelos de la O.C.D.E. y sistema de tax credit en la terminología anglosajona.

Ya a principios del siglo, aun manteniéndose en el criterio anglosajón tradicional de gravar la renta mundial, se decidió en Reino Unido la imputación de los impuestos pagados en el extranjero por razón de la misma renta sobre la cuota tributaria como "Crédito contra el impuesto a pagar en el Reino Unido".

Podemos señalar que la gran ventaja de este sistema radica en el

hecho de que la Administracion fiscal investiga los ingresos de un contribuyente obtenidos en el extranjero de acuerdo con su forma habitual, son tener en cuenta su regimen en el extranjero. Hago observar que muchos Convenios concluidos en los Estados Unidos dicen "como si el Convenio no hubiera entrado en vigor" (as if this convention not have come into affect).

A pesar de esta ventaja, el sistema de imputación presenta un grave problema que se les presentó rápidamente a los ingleses inversores habituales en países en vías de desarrollo: estos países acostumbran a conceder reducciones muy cuantiosas para favorecer la corriente inversionista. En aplicación al sistema de tax credit resulta que en el país de residencia sólo se deducía la cuota efectivamente pagada, por lo que se había ahorrado en el país de la fuente, lo tenía que pagar en el de residencia, con lo cual desaparecería el beneficio de aquella reducción.

Para obviar este inconveniente se acudió a una ficción: la ficción de que el impuesto ha sido pagado en el extranjero en su totalidad. Es la figura del "Tax sparing", que es la abreviatura de "Fictitious tax credit as tax sparing, o lo que, entre nosotros se denomina imputación de impuestos no pagados.

Esta figura se incorporó a la Finance Act inglesa de 1961, que en su artículo XVII dice que comprende cualquier cantidad de impuesto extranjero que habría sido pagado, pero que por una exoneración concedida por el derecho extranjero no ha sido pagado y tratándose de una exoneración tenida en cuenta en los arreglos en cuestión para cortar la doble imposición, será considerada como habiendo sido pagada y las referencias que en dichas secciones y cédula se hacen a doble imposición, a impuesto a pagar o a cargar, o a impuesto no atribuible directamente o por deducción, será interpretado de acuerdo con ello.

Esta norma presenta el inconveniente de que se refiere únicamente

a los casos en los que la reducción ha sido establecida en un tratado, pero, a juicio de Bühler⁽³⁾ en su obra Principios de Derecho Internacional Tributario, tal reducción por parte de los países en vías de desarrollo se suele conceder en unos casos en acuerdos no formales y, en la mayoría de los casos, mediante disposiciones unilaterales.⁽⁴⁾

Además de estas dos posibles formas de imputación que son el tax credit el tax sparing, es necesario referirse a otra distinción usual entre los sistemas de imputación.

a) Imputación integral: el Estado de residencia deducirá los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación.

b) Imputación ordinaria: La deducción por razón de impuestos extranjeros, no podrá ser superior a la parte de impuesto devengado en el Estado de residencia que proporcionalmente corresponde a las rentas procedentes del extranjero.

La finalidad de la segunda de las modalidades apuntadas es clara. Ningún Estado, a la hora de evitar la doble imposición internacional, puede verse compelido a ir más allá de rectificar su parte de culpa en el fenómeno que pretende evitar. Si la doble imposición se genera porque el Estado de residencia pretende gravar unas rentas obtenidas en el extranjero, que ya han sido gravadas allí, el sacrificio fiscal no puede ceder del impuesto que pensaba de traer en dichas rentas. Si el impuesto extranjero es superior y no se trataría de un problema de doble imposición sino de exceso de imposición en el país de origen. De consentirse la imputación de la totalidad del impuesto extranjero, como se propugna en el método de imputación integral, lo que de hecho estaría ocurriendo es una reducción de la imposición sobre la parte de renta nacional a favor de un Estado extranjero. Como se ve, en el límite de la imputación del impuesto extranjero ambos métodos, de exención con progresividad y de imputación ordinaria, coinciden en sus consecuencias.

Como ya vimos en el capítulo anterior el modelo de la O.C.D.E. dedica el Capítulo V al estudio de los Métodos para evitar la doble imposición, refiriéndose el artículo XXIII A al Método de Exen-

ción y el artículo XXIII B al Método de Imputación.

Por su parte, la Convención modelo de las Naciones Unidas adopta el mismo enfoque que la Convención modelo de la O.C.D.E. con respecto a los métodos para eliminar la doble tributación y, por consiguiente, reproduce las dos versiones alternativas del artículo XXIII incorporadas a esa Convención, es decir, al artículo XXIII A sobre el Método de Exención y el artículo XXIII B sobre el Método de Descuento o Imputación.

Finalmente, para clausurar este capítulo dedicado a las posibles soluciones para evitar, o en muchos casos atenuar, la doble imposición, tenemos que poner de relieve la opinión de Dalimier, según el cual, desde el punto de vista del contribuyente, el sistema más favorable es el de división de la materia imponible, indicando que mediante él se elimina totalmente la doble imposición. Añade Dalimier que desde el ángulo presupuestario es el procedimiento más oneroso para los gobiernos, por lo que se suele interpretar muy restrictivamente y, además, hay reacciones en contra de su aplicación.

Este mismo autor, como tantos otros continentales europeos, se muestran contrarios al sistema de imputación. La Doctora Borrás se pregunta las verdaderas razones por las que rechazan tal sistema : ¿son razones de índole tributaria o jurídico-internacionales? a juicio de la Doctora Borrás, da la sensación, más bien, de mantenerse en la postura tradicional, de separación entre los países continentales y el mundo anglosajón, que, en este caso, ha utilizado un sistema muy aceptable, como es el de tax sparing, y que, por ello, Borrás, opina que, dentro de la imperfección general de los sistemas que dicen ser para evitar la doble imposición, aunque sólo la atenúan, es el que la mitiga mejor, sin perjudicar excesivamente ni al contribuyente ni a la Administración fiscal. Es este sistema el preferido por los países en vías de desarrollo, método que denominan descuento de impuesto potencial. (5)

Cara al futuro, sólo podría desearse una más amplia colaboración entre las Administraciones fiscales, pues ya dice Bühler ⁽⁶⁾ que las fatigas de la Administración fiscal en ambos sistemas (exención con progresividad y de tax sparing) son grandes, y en tanto no llegamos a algo parecido a una liquidación auténticamente internacional de las sociedades internacionales, ambos métodos continuarán coexistiendo y darán lugar constantemente a muchos trabajos.

Esa liquidación auténticamente internacional, parece casi un sueño, pero de las actuales comunicaciones entre las administraciones fiscales puede permitirse para ir avanzando en el camino hacia una colaboración mucho más amplia. Por ello el artículo XXV del modelo de la O.C.D.E. lo dedica al Procedimiento Amistoso, al cual ya me referí con alguna extensión y profundidad en el capítulo anterior,

Por el momento, hay que conformarse con examinar la cuestión desde el punto de vista de las diversas Administraciones fiscales, a las que, en general, se les plantea la cuestión de personas que obtienen rentas o tienen capital en diversos países y entonces el impuesto pagado o no pagado en esos diversos países puede alterar la tradicional igualdad ante el impuesto proclamado en todos los ordenamientos.

NOTAS AL CAPITULO IV

(1) DALIMIER, G.: "Conventions internationales en matiere fiscale (relatives aux doubles impositions)", Juris Classeur, fascículo 352, pág. 4.

(2) NIBOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique", Recueil des Cours, La Haya, vol. 31 (1930-I), pág. 96.

(3) BUHLER, O.: Principios de Derecho Internacional Tributario (versión castellana), Madrid, 1968, pág. 260.

(4) Véase también en este sentido O.C.D.E. Medidas fiscales para promover las inversiones privadas en los países en vías de desarrollo, pág. 50.

(5) NACIONES UNIDAS.: Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, Nueva York, 1969, Doc. E/4614 y ST/ECA/, _110, págs. 24-25.

(6) BUHLER, O.: Principios de Derecho Internacional Tributario (versión castellana), Madrid, 1968, pág. 260.

C A P I T U L O V

EL MODELO DE CONVENIO DE LA O.C.D.E. 1977 Y LA CONVENCION MODELO
DE LAS NACIONES UNIDAS 1980

EXAMEN DE LOS ARTICULOS DEL CONVENIO MODELO O.C.D.E.: CONCORDANCIAS Y DISCREPANCIAS CON EL MODELO NACIONES UNIDAS: OBSERVACIONES Y RESERVAS A LOS ARTICULOS DE LA CONVENCION MODELO DE LA O.C.D.E.

El modelo de la O.C.D.E. en su artículo primero establece que sus disposiciones se publican a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Mientras que los antiguos convenios, por lo general, se aplicaban a los "súbditos o ciudadanos" de los Estados contratantes, los recientes se aplican ordinariamente a los "residentes de uno o de ambos Estados contratantes, sin tener en cuenta la nacionalidad. Algunos incluso, tienen un ámbito más extenso, se habla de los contribuyentes de los Estados contratantes; así se aplican a personas que, aunque no residan en ninguno de los Estados contratantes, están, sin embargo, sometidas a imposiciones sobre una parte de su renta o patrimonio o en cada uno de ellos.

Tenemos que poner de manifiesto que el significado del término "residente" se define en el artículo 4.

La Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 1 de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Lo mismo que la Convención modelo de la O.C.D.E. la Convención modelo de las Naciones Unidas no contiene disposiciones especiales para las sociedades personales, existiendo un margen de libertad entre los Estados contratantes para que, en sus negociaciones bilaterales, examinen los problemas relativos a esas sociedades y convengan las disposiciones especiales que consideren necesarias y apropiadas.

Sobre el artículo 1 de la Convención modelo de la O.C.D.E. hay que observar la reserva de los Estados Unidos. Los Estados Unidos se reservan el derecho de someter a imposición a sus ciudadanos y residentes (son algunas excepciones), sin tener en cuenta la Convención (reserva formal).

En el artículo II de la Convención modelo de la O.C.D.E. se define el ámbito de aplicación del Convenio, son los impuestos sobre

la renta y sobre el patrimonio se ha abandonado, la expresión impuestos directos, mucho más precisa. Es indiferente la autoridad por cuenta de la que se percibe; puede tratarse del propio Estado, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales así por ejemplo Estados Federados, regiones, provincias, cantones, municipios y agrupaciones de municipios, etc. También es indiferente el sistema de su exacción; puede tratarse de impuestos exigidos por el ingreso directo o por retención de la fuente, en forma de sobretasas o recargos o como impuestos adicionales.

En ambos Convenios, existen en el mencionado artículo II varios párrafos (cuatro en el de las Naciones Unidas y cuatro en el modelo de la O.C.D.E. Estos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos. Abarcan también los impuestos sobre los beneficios y ganancias derivados de la venta o cesión de bienes muebles e inmuebles y los impuestos sobre las plusvalías. Se extienden, por último, a los impuestos percibidos sobre el importe total de los salarios pagados por las empresas. Las contribuciones a la Seguridad Social o cargas similares no se consideran como impuestos sobre el importe total de los salarios al existir una relación directa entre la contribución y las ventajas individuales recibidas en contrapartida.

Es evidente que el Estado que tiene la potestad tributaria puede percibir, además de los impuestos previstos por su legislación, las posibles cargas complementarias: recargos, gastos, intereses etc.

En el artículo II que estamos examinando se enumeran también los impuestos en vigor en el momento de la firma del Convenio. Sin tener valor limitativo, sino que sirve de orientación, no es una lista exhaustiva.

También se pone de manifiesto en ambos Convenios que se aplicarán a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga, que se añadan a los actuales o que los sustituyan. Disposición que es necesaria para evitar que estos Convenios queden inoperantes si uno

de los Estados modifica su legislación fiscal. Comprometiéndose los Estados, a comunicarse mutuamente las modificaciones introducidas en su legislación fiscal, enviándose, al final de cada año, una lista o relación de los nuevos impuestos o de las sustituciones efectuadas durante el mismo.

Observaciones y Reservas al artículo II de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Nueva Zelandia pone de manifiesto que en contextos con limitaciones de la tasa impositiva o la concesión de descuentos por impuestos extranjeros, el término impuesto no incluye las saciones.

Reservas al artículo.- Australia, Canadá y los Estados Unidos de America formulan una reserva con respecto a la parte del párrafo 1 que dice que la Convención se aplicará a los impuestos de las subdivisiones políticas o administraciones locales.

Japón formula una reserva con respecto a la parte del párrafo 1 que dice que la Convención se aplicará a los impuestos sobre el capital.

En el artículo III es el relativo a las definiciones generales.

En el mencionado artículo se reúnen una serie de disposiciones generales necesarias para la interpretación de los términos utilizados en el Convenio. Es conveniente advertir, sin embargo, que varios términos importantes se definen en otros artículos del Convenio modelo O.C.D.E. Así, las expresiones residente y establecimiento permanente se definen, respectivamente, en los artículos 4 y 5.

La definición del término persona, contenida en la letra a), no es en absoluto limitativa, debiendo interpretarse en su sentido muy amplio. Menciona expresamente las personas físicas, las sociedades y las agrupaciones de personas. Del significado atribuido al término sociedad de la letra b), se deduce que el término persona comprende cualquier otra entidad que, aun no siendo en sí misma una agrupación de personas, es tratada como persona, jurídica a efectos fiscales (por ejemplo, una fundación).

El término sociedad comprende, en primer lugar, toda persona jurídica. Abarca, además, las unidades imponibles consideradas como personas jurídicas por la legislación fiscal del Estado contratante donde se hayan constituido.

El término empresa hace referencia a la cuestión de determinar si una actividad se ejerce en el marco de una empresa o si ella misma constituye la empresa, dicho problema se ha resuelto conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados Contratantes. En este artículo se ha pretendido, hablando con propiedad definir el término empresa. Otra palabra que se emplea en este artículo III es la de tráfico internacional, en el modelo de la O.C.D.E. esta expresión viene definida conforme al principio expuesto en el párrafo primero del artículo ocho, según el cual, dado el carácter especial de este tipo de operaciones, sólo el Estado Contratante donde está situada la sede de la dirección efectiva de la empresa tienen el derecho de gravar los beneficios procedentes de esta forma de explotación de buques o aeronaves.

Hay que señalar que la definición de la expresión tráfico internacional es más amplia que la acepción generalmente reconocida a esta expresión. Al parecer, ello se hace deliberadamente, con el fin de preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva de gravar tanto el tráfico puramente interior como el tráfico entre terceros Estados y de permitir al otro Estado Contratante gravar el tráfico efectuado exclusivamente en el interior de sus fronteras.

Otra expresión utilizada es la autoridad competente. Para definir esta expresión se ha tenido en cuenta que en algunos países Miembros de la O.C.D.E. la aplicación de los Convenios de doble imposición no es competencia exclusiva de las autoridades fiscales superiores, sino que ciertas cuestiones se reservan a otras autoridades o pueden serles atribuidas por una delegación de poderes. La

definición adoptada permite a cada Estado Contratante designar la autoridad o autoridades competentes.

El artículo III de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo III de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Observaciones y Reservas al artículo III de la Convención modelo de la O.C.D.E.

A los efectos de los artículos 10, 11 y 12, Nueva Zelandia desearía tratar los dividendos, intereses y cánones por los que un fideicomisario (trustee) sea sometido a imposición en el Estado del que sea residente como si ese fideicomisario fuese su propietario beneficiario.

Por lo que respecta a las Reservas: Bélgica se reserva el derecho a modificar, en sus Convenios, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 y el párrafo 1 del artículo 4, para aclarar que las sociedades personales constituidas según la legislación belga se consideran como residentes en Bélgica, habida cuenta del doble hecho de que son personas jurídicas y su renta mundial está siempre sometida a imposición en Bélgica.

El artículo IV hace referencia a la definición de Residente. El concepto de residente de un Estado Contratante tiene diversas funciones y reviste gran importancia en tres casos:

a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio;

b) para resolver los casos en que la doble imposición surja del hecho de la doble residencia;

c) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de gravamen en el Estado de la residencia y en el estado de la fuente o de situación.

Este artículo tiene por objeto, como podemos ver, definir el término residente de un Estado Contratante y resolver los casos de doble residencia.

El artículo IV de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo IV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

con un cambio sustancial, consistente en la supresión de la segunda oración del párrafo 1.

Como en el artículo IV de la Convención modelo de la O.C.D.E. el artículo IV de la Convención modelo de las Naciones Unidas tiene por objeto definir el significado de la expresión residente de un Estado Contratante y establecer normas para resolver los casos de doble residencia. En los dos casos típicos de conflictos entre dos residencias y entre residencia y fuente o situación, el conflicto se produce porque, en virtud de su legislación interna, uno o ambos estados contratantes alega que la persona de que se trata es residente en su territorio.

Por ello la propia O.C.D.E. ofrece una aclaración al comentar este artículo. Se pone de manifiesto que las legislaciones internas de los diversos Estados preveen una sujeción completa al impuesto (sujeción integral), por razón del vínculo personal existente entre el contribuyente y el Estado considerado (estado de residencia). Esta sujeción al impuesto no afecta solamente a las personas domiciliadas en un Estado, en el sentido que se da habitualmente al término domicilio en el Derecho Privado. Por extensión, la sujeción integral al impuesto afecta igualmente a las personas que están permanentemente, o a veces durante un cierto tiempo, en el territorio del Estado.

Por lo general, los Convenios para evitar la doble imposición no se preocupan de las legislaciones internas de los Estados Contratantes que establecen las condiciones para que una persona sea considerada, desde el punto de vista fiscal, como residente de un Estado y, en consecuencia, sujeta integralmente a imposición en este Estado. Estos Convenios no precisan los criterios que sobre el domicilio deben seguir las leyes internas para que los Estados Contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción integral. En este aspecto, los Estados fijan su postura fundandose exclusivamente en su Derecho interno.

Observaciones al comentario de la O.C.D.E. y Reservas al artículo IV de la Convención Modelo de la O.C.D.E.

Como observaciones señalamos la de Nueva Zelandia que pone de manifiesto que la interpretación de la expresión dirección efectiva es la de gestión práctica cotidiana., con independencia de dónde se ejerza el control superior.

En lo referente a las reservas, distinguimos las siguientes:

El Canadá y los Estados Unidos se reservan el derecho de utilizar como criterio para el párrafo 3 el lugar de constitución o de organización de una sociedad.

El Japón desea tener libertad para concertar Convenios bilaterales que prevean que el domicilio fiscal de un residente de ambos Estados contratantes se determinará mediante consultas entre las autoridades competentes. Al realizar esas consultas, el Japón está dispuesto a tomar en consideración las normas establecidas en el párrafo 2 de este artículo, en la medida de lo posible.

Japón formula también una reserva con respecto a las disposiciones de éste y de otros artículos de la Convención modelo que se refieren directa o indirectamente a la sede de dirección efectiva.

El artículo V es el relativo a la definición de establecimiento permanente. Este concepto se utiliza esencialmente para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante.

El párrafo 1 de una definición general de la expresión establecimiento permanente, de las que se desprenden las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, esto es, un "sitio" diferente, una "instalación fija de negocios" en este sentido podemos definir el establecimiento permanente como una instalación fija de negocios mediante la cual una empresa ejerce toda o parte de su actividad. Esta definición engloba los siguientes criterios:

a) La existencia de una instalación de negocios, esto es, de una

instalación tal como locales o, en determinados casos máquinas o utillaje;

b) esta instalación de negocios debe ser fija, esto es, debe de estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia;

c) el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios, esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa ejercen las actividades de la empresa en el Estado en que está situada la instalación fija.

El modelo de la O.C.D.E. divide este artículo V en 7 párrafos mientras que en el modelo de las Naciones Unidas se aprecian 8 párrafos. El primero y el segundo de estos párrafos son prácticamente iguales. En el párrafo tercero del modelo de las Naciones Unidas abarca una serie de actividades más amplias que en el párrafo tercero del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E. En el apartado a) del párrafo tercero, del modelo Naciones Unidas, además de la expresión proyecto de instalación, utilizada en la Convención modelo de la O.C.D.E., se incluye la expresión proyecto de montaje, así como las actividades de imposición en relación con unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje.

Otra diferencia con la Convención modelo de la O.C.D.E. en este párrafo en que, mientras el artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E. dice que unas obras, una construcción o un proyecto de instalación constituyen un establecimiento permanente sólo si duran más de doce meses, el párrafo tercero del artículo V de la Convención modelo de las Naciones Unidas reduce la duración de las obras o el proyecto de que se trate a seis meses. En casos especiales, el período de seis meses indicado en los apartados a) y b) del párrafo tercero de este último artículo podría reducirse en negociaciones bilaterales a un período no inferior a tres meses.

También es de destacar el párrafo cuarto del mencionado artícu-

lo V del modelo Naciones Unidas donde se introducen tres modificaciones de fondo, consistentes en la supresión de las palabras entregar y entrega en los apartados a) y b) y la supresión del apartado f). La supresión de las palabras entregar y entrega significa que un almacén utilizado con ese fin constituirá un establecimiento permanente. Además, un almacén comercial, en el que se alquile espacio a otras empresas, constituirá también un establecimiento permanente en virtud del párrafo dos.

En el párrafo quinto del modelo O.C.D.E. se pone de manifiesto de que en un principio una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si existe en el una persona que actúe por su cuenta en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga en este Estado de una instalación fija de negocios en el sentido de los párrafos primero y segundo. Esta disposición tiene por objeto conceder en estos casos a este Estado el derecho a gravar.

En el párrafo quinto del modelo Naciones Unidas se separa sustancialmente del párrafo quinto del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E. su alcance considerablemente más amplio, algunos miembros de los países en desarrollo señalaron que una fórmula restringida podría alentar la evasión fiscal, permitiendo que un representante que, en realidad, fuera dependiente, se presentase como si actuase por cuenta propia. El Grupo entendió que las palabras poderes para concertar contratos en nombre de ... del apartado a) del párrafo quinto del artículo V significaban que el representante tuviera poderes legales para obligar a la empresa a efectos comerciales y no solo a efectos administrativos. El párrafo seis del modelo de las Naciones Unidas no responde a ninguna disposición de la Convención modelo de la O.C.D.E. Se incluyó porque todo el Grupo opinaba con la definición de establecimiento permanente a la O.C.D.E. no era adecuada para ciertos aspectos de la industria de los seguros. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que si un agente de seguros era independiente sus utilidades

no serían gravables de conformidad con las disposiciones sugeridas en el párrafo séptimo del artículo V de la Convención modelo de las Naciones Unidas (basado en el párrafo sexto del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E.), y que si el agente era independiente, no podría exigirse ningún impuesto, porque los agentes de seguros no tenían normalmente poderes para concertar contratos como se requeriría en virtud de las disposiciones sugeridas en el apartado a) del párrafo quinto (basado en el párrafo quinto del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E.).

Por lo que respecta al párrafo séptimo del modelo de la O.C.D.E. se admite generalmente que la existencia de una filial no constituye por sí sola un elemento que implique que esta es establecimiento permanente de la sociedad matriz. Ello se deriva del principio, desde el punto de vista fiscal, de que esta filial constituye una entidad jurídica independiente, incluso el hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz no hace de la filial un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

Sin embargo, una filial constituirá un establecimiento permanente de la sociedad matriz en las condiciones previstas en el párrafo quinto, y que son aplicables a cualquier otra sociedad que no tenga vinculación alguna con la sociedad matriz, esto es, si la filial no puede considerarse como agente independiente, en el sentido del párrafo sexto, y si dispone de poderes que ejerce habitualmente facultandola para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz. Las consecuencias serán las mismas que para cualquier otra sociedad independiente de la sociedad matriz a la cual es aplicable el párrafo quinto. Las mismas reglas deberán aplicarse a las actividades que una filial ejerce para cualquier otra filial de la misma sociedad.

En el modelo de las Naciones Unidas, en el párrafo séptimo en su primer apartado se reproduce el párrafo sexto del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E.

En el segundo apartado de la Convención modelo Naciones Unidas, contiene una nueva disposición, cuya inclusión procede de una propuesta hecha por miembros de países en desarrollo para ampliar el ámbito de la definición de establecimiento permanente, considerando como representante dependiente al que habitualmente obtenga pedidos exclusiva o casi exclusivamente para una empresa del otro Estado contratante o para una empresa afiliada. En ese caso, el representante constituirá un establecimiento permanente de los miembros concretos del Grupo para los que actúa en un momento determinado. En apoyo de esta propuesta se adujo que cuando un representante, aun actuando en forma independiente, trabajase sólo para una empresa y le dedicase todo o casi todo su tiempo y actividad, perdería su carácter independiente. Se aclaró que el representante que realizase todas sus actividades o casi todas en nombre de una empresa debería hacerlo en virtud de un acuerdo con esa empresa. Algunos miembros de países en desarrollo estimaron que la existencia de tal acuerdo no debía ser un requisito para la aplicación de la modificación de las Naciones Unidas que reemplazaba el párrafo quinto del artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E. pues en la práctica la anularía.

Como ya hemos dicho anteriormente, el modelo de la O.C.D.E no consta más que de siete párrafos y en el modelo de las Naciones Unidas se inserta un párrafo más, el octavo, que en realidad es una reproducción del párrafo séptimo del artículo V y de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Observaciones y Reservas al artículo V de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Como observaciones señalamos la de Italia que no comparte la interpretación dada en el párrafo once supra en relación con la lista de ejemplos del párrafo dos. En su opinión, esos ejemplos pueden considerarse siempre como constitutivos a priori de establecimientos permanentes.

Nueva Zelandia, habida cuenta de sus reservas a este artículo, acepta en general sus principios para la negociación de convenios con otros países miembros, pero desea tener libertad para negociar la adición de disposiciones concretas a fin de considerar a una empresa, en algunos casos especiales, como poseedora de un establecimiento permanente en Nueva Zelandia.

Por su parte Irlanda pone de manifiesto que las utilidades obtenidas una persona no residente en Irlanda de actividades de exploración o explotación en Irlanda o en la plataforma continental irlandesa, así como las obtenidas de derechos de exploración o explotación se considerará como utilidades de un comercio ejercido en Irlanda por medio de una sucursal o una agencia y, en consecuencia serán gravables en Irlanda. Se incluye a los contratistas no residentes.

Las Reservas a este artículo son las siguientes:

Australia se reserva el derecho de considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si la empresa ejerce en este Estado determinadas actividades de supervisión durante más de doce meses, si se utiliza en ese Estado durante más de doce meses, equipo importante para la exploración o explotación de recursos naturales, para la empresa o en virtud de contrato con ella, o si una persona que actúe en ese Estado por cuenta de la empresa fabrica o elabora en él bienes o mercancías propiedad de la empresa.

Grecia, Nueva Zelandia, Portugal y Turquía formulan reservas en relación con el párrafo tercero y consideran que toda obra, construcción o proyecto de instalación cuya duración exceda de seis meses debe considerarse como establecimiento permanente.

Nueva Zelandia reserva también su posición al objeto de poder gravar a una empresa que supervise la realización de obras por un período superior a seis meses y a una empresa cuando se utilicen equipos importantes por o mediante contrato con la empresa por un período superior a seis meses.

España formula una reserva en relación con el párrafo tercero, al objeto de poder gravar a una empresa o empresas que tengan un establecimiento permanente en España aunque la obra de construcción o de montaje o el proyecto de instalación no duren más de doce meses, si la actividad de la empresa en España presenta y ofrece un cierto grado de permanencia en el sentido de los párrafos primero y segundo.

El artículo VI trata de la imposición de las Rentas Inmobiliarias. En el párrafo primero del modelo de la O.C.D.E. se concede el derecho a gravar la renta de los muebles inmuebles al Estado de la fuente, es decir, al Estado donde está situado el bien inmueble que origine su renta.

Al definir la noción de bienes inmuebles según el derecho del Estado donde los bienes están situados, como prevé el párrafo segundo del modelo de la O.C.D.E. se reducen las dificultades de interpretación relativas a la cuestión de saber si un bien o derecho debe ser considerado o no bien inmueble. No obstante, el párrafo enumera concretamente los bienes y derechos que siempre deben considerarse bienes inmuebles. En la práctica, estos bienes y derechos están ya asimilados a los bienes inmuebles por la legislación o reglamentación fiscal de la mayor parte de los países miembros de la O.C.D.E. A la inversa, el párrafo especifica que los buques, embarcaciones y aeronaves no serán considerados en ningún caso bienes inmuebles. No se ha previsto ninguna regla especial en relación con la renta de los préstamos con garantía inmobiliaria, puesto que la cuestión queda resuelta en el ámbito del artículo XI del modelo de la O.C.D.E.

El artículo VI de la Convención modelo de las Naciones Unidas, bajo el epígrafe de ingresos procedentes de bienes inmuebles, reproduce prácticamente el artículo sexto de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Reservas al artículo VI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Finlandia se reserva el derecho a gravar los ingresos de los accionistas de sociedades finlandesas procedentes de la autorización directa, el arrendamiento o el uso en cualquier otra forma del derecho de disfrutar de bienes inmuebles situados en Finlandia y propiedad de la sociedad, cuando ese derecho se base en la propiedad de acciones o de otros derechos sociales en la sociedad.

Francia desea reservarse la posibilidad de aplicar su legislación en lo referente al gravamen de las rentas procedentes de acciones o participaciones, que son consideradas como rentas de bienes inmuebles según su legislación.

El artículo VII del modelo de la O.C.D.E. es el relativo a la imposición de los beneficios de las empresas. Este artículo es, en muchos aspectos, continuación y corolario del artículo V que define el concepto de establecimiento permanente. El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para concretar si una determinada renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera; pero este criterio no suministra por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios industriales y comerciales. Para evitar que se produzca doble imposición en esta materia debe completarse la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que permitan calcular el beneficio obtenido por el establecimiento permanente o por una empresa que efectúe operaciones comerciales con un miembro extranjero del mismo grupo de empresas.

A lo largo de este artículo VII se reafirma el principio generalmente admitido en los Convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado a no ser que realice en este otro Estado una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente aquí situado no debe ser gravado en el otro Estado.

Se anuncia también el principio según el cual cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial por medio de un es-

establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado puede gravar los beneficios de la empresa, pero sólo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente; de donde se deduce que el derecho de imposición no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en este Estado por cauces distintos a los de su establecimiento permanente.

El artículo VII de la Convención de las Naciones Unidas bajo el epígrafe de Beneficios de las Empresas, se compone de algunas disposiciones del artículo VII de la Convención modelo de la O.C.D.E. sin alteraciones modificadas sustancialmente, y de algunas disposiciones nuevas. En particular, no se ha incluido el párrafo quinto del artículo VII del texto de la O.C.D.E. el Grupo de Expertos no pudo llegar a un consenso sobre las disposiciones relativas a las cuestiones comprendidas en ese párrafo y, por consiguiente, decidió incluir en el artículo VII una nota para indicar que la cuestión de determinar si los beneficios debían atribuirse a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste comprase bienes o mercancías para la empresa debería resolverse en negociaciones bilaterales. Los miembros de países en desarrollo estimaron que ese párrafo no debía reproducirse en el artículo o que, si se incluía, debería modificarse para incluir una declaración en el sentido de que en el caso de un establecimiento permanente dedicado a la compra y otras actividades, los beneficios obtenidos de las actividades de compra se atribuirían al establecimiento permanente.

Observaciones y Reservas al artículo VII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Australia y Nueva Zelanda se reservan la libertad de proponer en las negociaciones bilaterales una disposición según la cual, si las informaciones de que dispone la autoridad competente de un Estado contratante son insuficientes para determinar los beneficios que deben imputarse al establecimiento permanente de una empresa, la autoridad competente puede aplicar a esta empresa, a esos efectos, las disposiciones de la legislación fiscal de ese Estado, con la condición de que, en la medida en que la información de que dis-

ponga la autoridad competente lo permita, esa legislación se aplicará de conformidad con los principios de este artículo.

Australia desearía que se insertase en este artículo una disposición permitiendo poder recurrir al derecho interno en lo referente a la imposición de las compañías de seguros.

Nueva Zelanda acepta, en general, para la negociación de convenios con otros países miembros, los principios del artículo relativos a la imputación de beneficios a un establecimiento permanente, pero se reserva la libertad de negociar la inclusión de disposiciones específicas relativas a la base de imputación en determinadas situaciones.

Por lo que respecta a las Reservas al artículo, Nueva Zelanda se reserva el derecho de incluir del ámbito de este artículo los rendimientos de las actividades de seguros en todas sus formas.

Los Estados Unidos consideran oportuno prever en el párrafo segundo que el criterio del trato independiente se aplicará no sólo en relación con la oficina central, sino también en relación con cualquier persona que controle la empresa, sea controlada por ésta o éste bajo el mismo control que ella. Esto podría conseguirse sustituyendo el término "separada" por "independiente" y suprimiendo las catorce últimas palabras.

El artículo VIII del modelo de la O.C.D.E. trata de la imposición de los beneficios provenientes de la Navegación Marítima, Interior y Aérea. Las disposiciones de este articulado van encaminadas en que los beneficios de la explotación en tráfico internacional de buques o aeronaves, sean sometidos a imposición en un sólo Estado. La disposición se basa en el principio de que el derecho de imposición debe estar reservado al Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. La expresión tráfico internacional se define en la letra d) del párrafo primero del artículo III, al que ya nos hemos referido.

Por lo que respecta al modelo de las Naciones Unidas, este artículo VIII se encuentra bajo el epígrafe Navegación Marítima, Interior y Aérea, para el mencionado artículo de la Convención modelo de las Naciones Unidas se ofrecen dos versiones distintas: el artículo VIII A y el artículo VIII B. El artículo VIII A reproduce el artículo VIII de la Convención modelo de la O.C.D.E. El artículo VIII B introduce importantes modificaciones de fondo, ya que trata separadamente los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves y los procedentes de la explotación de buques, regulándolos respectivamente, en los párrafos primero y segundo. Los restantes párrafos, tercero, cuarto y quinto reproducen los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo VIII de la Convención modelo de la O.C.D.E., con un pequeño ajuste en el párrafo quinto.

Referente a este artículo, existe una derogación especial, por razón de su particular situación en materia de navegación marítima, Grecia mantendrá libertad de acción en lo referente a las disposiciones del Convenio relativas a las rentas de la explotación de buques en tráfico internacional, a las remuneraciones de las tripulaciones de estos buques, al patrimonio constituido por los buques dedicados al tráfico internacional y por los bienes muebles afectos a la explotación de estos buques y a las ganancias de capital provenientes de la enajenación de estos buques y bienes.

Observaciones y Reservas al artículo VIII de la Convención de la O.C.D.E.-

Turquía prevé la posibilidad, en casos excepcionales, a aplicar el principio de establecimiento permanente para el gravamen de los beneficios provenientes de los transportes internacionales, sin perjuicio de aceptar en principio las disposiciones del artículo VIII en sus convenios bilaterales.

España, Portugal y Turquía se reservan el derecho de proponer, en las negociaciones para la conclusión de convenios con otros países Miembros, que la parte de transporte interior efectuada por

otros medios que los empleados para el transporte internacional se excluya del campo de aplicación del artículo, pertenezcan o no estos medios a la empresa de transporte.

Igualmente, estos países se reservan el derecho de proponer en tales negociaciones que el alquiler de contenedores, incluso a título complementario o accesorio, sea considerado como actividad distinta del transporte marítimo y aéreo y, consecuentemente, sea excluida del campo de aplicación del artículo.

Alemania formula una reserva con respecto a la aplicación del artículo a las rentas procedentes del transporte interior y del alquiler de contenedores.

Por lo que respecta a las Reservas a este artículo, distinguiamos las siguientes: Australia y Canadá se reservan el derecho de someter a imposición como beneficios del transporte interior los procedentes del transporte de pasajeros o de mercancías embarcados en un lugar de uno de esos países y desembarcados en otro lugar del mismo país. Australia se reserva también el derecho de gravar como beneficios de transporte interior los procedentes de otras actividades costeras y realizadas en la plataforma continental.

Canadá, Turquía y los Estados Unidos se reservan el derecho de no extender en sus convenios bilaterales el ámbito de aplicación del artículo a la navegación interior, párrafo segundo del artículo.

El artículo IX trata de la imposición de las Empresas asociadas. Dos notas importantes he destacado de este artículo:

En primer lugar, este artículo como indica su epígrafe, trata de las empresas asociadas, es decir, de las sociedades principales y filiales y de las sociedades sometidas a un control común. En segundo lugar se establece que las autoridades fiscales de un Estado Contratante, al calcular las bases impositivas, podrán rectificar la contabilidad de las empresas si por las relaciones especiales existentes entre éstas sus libros no reflejan los beneficios reales imponibles obtenidos en este Estado.

Por lo que respecta al artículo IX de la Convención modelo de las Naciones Unidas tenemos que afirmar que dicha convención reproduce el artículo IX de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Observaciones y Reservas al artículo IX de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Australia y Nueva Zelanda, en la negociación de convenios con otros países miembros, desearían tener libertad para proponer una disposición según la cual, si las informaciones a disposición de la autoridad competente de un Estado contratante fueran inadecuadas para determinar los beneficios imputables a una empresa, la autoridad competente podría, a esos efectos, aplicar a esa empresa las disposiciones de la legislación fiscal de ese Estado, con la condición de que, en cuanto lo permitan las informaciones disponibles, la autoridad competente, aplicará esas disposiciones de conformidad con los principios de este artículo.

Australia desearía que se insertasen en este artículo una disposición permitiendo poder recurrir al derecho interno a lo relativo a la imposición a las compañías de seguros.

En lo referente a las reservas a este artículo tenemos que decir que Bélgica, Finlandia, Alemania, Italia, Japón, Portugal y Suiza se reservan el no incluir en sus convenios el párrafo dos.

Los Estados Unidos estiman que este artículo debe aplicarse a todas las personas asociadas y no solamente a una empresa de un Estado Contratante y a una empresa asociada del otro Estado Contratante, y que debe de aplicarse a los ingresos, deducciones, créditos o bonificaciones y no sólo a los beneficios.

El artículo X hace referencia a la Imposición de los Dividendos. El modelo de la O.C.D.E. empieza dicho artículo con la definición de dividendos, entendiendo por tales las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones sobre las acciones u otras sociedades de capitales. Según las legislaciones de todos los países miembros de la O.C.D.E., estas sociedades de capitales son sujetos de derecho

con personalidad jurídica propia o distinta de la de los accionistas, Hay que señalar también que según el modelo de la O.C.D.E. los beneficios de las sociedades de personas se consideran beneficios de los socios obtenidos por su propia actividad.

Con el accionista sucede de otra manera; no es empresario y los beneficios de la sociedad no son los suyos propios, por ello no se le pueden atribuir.

Por su parte, el artículo X de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo X de la Convención modelo de la O.C.D.E., excepto las de su párrafo segundo, en el que se han hecho modificaciones de fondo. Este párrafo segundo reproduce el párrafo segundo del artículo X de la Convención modelo de la O.C.D.E., con tres cambios de fondo: la supresión de las palabras 5% en el apartado a) del párrafo segundo, y 15% en el apartado b) del mismo párrafo, y su sustitución por las palabras... % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales), y la sustitución de las palabras 25% en este mismo párrafo por las palabras 10%.

Observaciones y Reservas al artículo X de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Portugal pone de manifiesto la observación de que las ganancias procedentes del aumento de capital de las sociedades que tengan su oficina central o su sede de dirección efectiva en Portugal, cuando ese aumento resulte de la capitalización de reservas o de la emisión de acciones, se gravarán, según el derecho interno portugués, como plusvalías. En sus Convenios bilaterales, Portugal incluye habitualmente en el artículo XIII una cláusula que le permite gravar esas ganancias.

El Reino Unido no suscribe el párrafo veinticuatro supra. En el derecho británico, ciertos intereses se consideran como distribuciones de beneficios y, por ello, el Reino Unido los incluye en la definición de dividendos.

Reservas al artículo mencionado: Son varias las reservas a este artículo X por ello, me limitaré esquemáticamente a ellas y me referiré especialmente a España.

Australia, Bélgica, Japón, Nueva Zelanda, Canadá, Alemania, Italia, Países Bajos, Portugal, Turquía y España formulan reservas al párrafo segundo de este artículo.

Concretamente España formula una reserva a la tasa impositiva del 5% y a la fijación del porcentaje mínimo de participación.

Por su parte, Bélgica hace una reserva al párrafo tercero de este artículo, poniendo de manifiesto que se reserva el derecho de ampliar la definición de los dividendos del párrafo tercero, a fin de incluir expresamente las rentas (aunque se abonan en forma de intereses) que sean imponibles en concepto de rentas del capital invertido por los socios en sociedades personales belgas que no hayan optado por la atribución de sus beneficios a esos socios y su inclusión en la base del impuesto sobre la renta de éstos.

Italia hace una reserva al párrafo cuarto, se reserva el derecho de someter los dividendos a la tributación prevista en su legislación en todos los casos en que sus beneficiarios tengan un establecimiento permanente en Italia, incluso si la participación por la que se paguen los dividendos no está efectivamente vinculada con ese establecimiento permanente.

Reservas al párrafo quinto: Australia se reserva el derecho de someter a imposición las rentas australianas no distribuidas de las sociedades privadas (de socios limitados) que sean residentes del otro Estado.

Francia no puede aceptar las disposiciones de este párrafo. Desea conservar la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación, según las cuales los beneficios obtenidos en Francia por las sociedades extranjeras se considerarán distribuidos a los accionistas no residentes y serán gravados en consecuencia. Está, sin em-

bargo, dispuesta a reducir en sus convenios bilaterales la tasa impositiva prevista por su legislación.

Los Estados Unidos estiman que el texto del artículo debería precisar que la prohibición del párrafo 5º se aplicará con la independencia de que la sociedad obtenga o no beneficios o rentas del otro Estado contratante.

Los Estados Unidos se reservan el derecho de aplicar su impuesto sobre los beneficios acumulados y sobre las sociedades de cartera de particulares, para impedir la evasión fiscal.

Los Estados Unidos se reservan el derecho de aplicar su impuesto por retención en la fuente a los dividendos pagados por una sociedad constituida fuera de los Estados Unidos, si por lo menos la mitad de las rentas de esa sociedad consisten en beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en los Estados Unidos.

Por su parte, España no puede aceptar sin reserva las disposiciones de este párrafo, por la estructura de su legislación fiscal, que prevé la imposición de los establecimientos permanentes en España de las sociedades extranjeras en las mismas condiciones que las sociedades españolas.

El artículo XI es el relativo a los intereses. En su acepción general, el término intereses designa los rendimientos de las sumas prestadas que deben incluirse en la categoría de rentas de los capitales mobiliarios. Al contrario de lo que sucede en materia de dividendos, los intereses no soportan doble imposición económica, es decir, no se gravan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor. Salvo que se pacte lo contrario, el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos.

En el modelo de la O.C.D.E. a lo largo de sus párrafos (6 párrafos) formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición de este último Estado. No establece un derecho exclusivo de imposición en favor del Estado de residencia.

Es también de observar en el párrafo dos donde se reserva un derecho a gravar los intereses del Estado de donde proceden; pero limita el ejercicio de este derecho fijando un límite máximo a la imposición que no puede sobrepasar el 10%.

Desde mi punto de vista, en el párrafo tercero del modelo de la O.C.D.E. donde se precisa el alcance que debe atribuirse al término intereses para la aplicación del régimen de imposición definido por el artículo. Este término designa, en general, los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza aun cuando vayan acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en los beneficios. La expresión créditos de cualquier naturaleza engloba evidentemente los depósitos en especie y las fianzas en numerario, así como los fondos públicos y las obligaciones representativas de empréstitos, aunque estos fondos y obligaciones se mencionan especialmente por razón de su importancia y de ciertas particularidades que puedan comportar.

Por otro lado, la definición de intereses que se contiene en la primera frase del párrafo tercero del modelo que estamos examinando tiene, en principio un carácter exhaustivo. Al parecer se ha preferido no añadir al texto una fórmula de reenvío subsidiario a las legislaciones internas.

Esta manera de operar se justifica por las siguientes consideraciones:

- a) La definición cubre prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;
- b) la fórmula empleada ofrece una mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de cambios efectuados posteriormente en las legislaciones internas;
- c) en el Modelo de Convenio los reenvíos a las legislaciones internas deben evitarse en tanto que sea posible.

Queda, sin embargo, entendido que un Convenio bilateral dos Estados contratantes pueden ampliar la fórmula adoptada para abarcar

un elemento de renta gravado a título de interés por una de las legislaciones internas afectadas pero no cubierto por la definición, y en estas condiciones pueden preferir hacer referencia a sus legislaciones internas.

El artículo XI de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo XI de la Convención modelo de la O.C.D.E., excepto los párrafos dos y cuatro, en los que se han hecho modificaciones de fondo.

En el párrafo dos la supresión de las palabras "no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses, en la primera oración del párrafo dos y su sustitución por las palabras "no podrá exceder del...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses".

El párrafo cuarto del modelo de las Naciones Unidas excluye los intereses que se paguen en relación con las actividades comerciales descritas en el apartado c) del párrafo uno del artículo VII, aunque no se realicen por medio de un establecimiento permanente o de un centro fijo.

Observaciones y Reservas al artículo XI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

El Reino Unido no puede aceptar el párrafo dieciocho supra. En el derecho británico, algunos intereses se consideran como distribuciones de beneficios y, en consecuencia, se encuentran comprendidos en el artículo X.

Los Estados Unidos observan que el artículo no limita las posibilidades de gravar, en virtud del derecho interno, los intereses no imputables a un establecimiento permanente situado en los Estados Unidos, en el caso de que el 50% de las rentas brutas de un pagador no residente estén efectivamente vinculadas a una actividad industrial o comercial en los Estados Unidos. Los Estados Unidos están dispuestos, a limitar esa imposición introduciendo en el texto del artículo las modificaciones oportunas.

Por lo que respecta a las Reservas del presente artículo, distinguimos dos tipos de Reservas: Reservas al párrafo segundo.- Bélgica, España y Portugal formulan una Reserva en relación con las tasas de gravamen prevista en el párrafo dos.

Canadá reserva su posición sobre el párrafo dos y desea mantener en sus convenios bilaterales una tasa de gravamen en la fuente del 15%.

Turquía no puede aceptar una tasa de gravamen inferior al 20%.

El otro tipo de reservas es con respecto al párrafo cuarto.- Italia se reserva el derecho de someter los intereses a los impuestos previstos por su legislación en todos los casos en que los beneficiarios tengan un establecimiento permanente en Italia, aunque el crédito generador de los intereses no esté efectivamente vinculado a ese establecimiento permanente.

El artículo XII del modelo de la O.C.D.E., trata de la imposición de los Cánones. Los Cánones por la concesión de licencias de explotación de patentes y bienes similares y los pagos análogos constituyen, en principio, para el beneficiario rentas procedentes de un arrendamiento. Este puede efectuarse, en relación con una explotación industrial o comercial, un trabajo independiente o con total independencia de las actividades del arrendador.

Algunos países, en relación con la imposición del deudor, sólo permiten la deducción de los cánones pagados si el beneficiario reside en el mismo Estado que aquél o está sujeto a su imposición no la admiten en el caso contrario. La cuestión de saber si la deducción de que se trata debe igualmente acordarse en la hipótesis de que los cánones fueran pagados por un residente del otro Estado se trata en el párrafo cinco del artículo XXIV.

En el artículo XII que estamos examinando se adopta el principio de la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. Únicamente se hace una excepción para los casos en que se refiere el párrafo tercero. En el párrafo

tercero es de resaltar que algunos Estados estiman que a los dividendos, intereses y cánones que procedan de fuentes situadas en su territorio y se abonen a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no le son de aplicación las disposiciones adoptadas para evitar su imposición, a la vez en el Estado de la fuente y en el de residencia del beneficiario, cuando posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados.

Por su parte, el artículo XII de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo XII de la Convención modelo de la O.C.D.E., con modificaciones de fondo en el párrafo primero, la adición de dos nuevos párrafos el dos y el cinco, la remuneración de los otros párrafos, una modificación de fondo en el nuevo párrafo tercero que amplía su ámbito, y un ajuste de redacción en el nuevo párrafo cuarto.

Observaciones y Reservas del artículo XII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Es de destacar, la observación formulada por España, Portugal y Turquía con respecto al artículo octavo se aplican igualmente al párrafo once del presente comentario para el alquiler de contenedores.

Reservas al artículo; con respecto al párrafo primero: Australia se reserva el derecho de gravar los cánones que, según el derecho australiano tengan su fuente en Australia.

Austria, Grecia y Luxemburgo no pueden aceptar una disposición que les impida establecer, en los Convenios bilaterales destinados a evitar la doble imposición, una cláusula que les confiera el derecho de gravar los cánones en la fuente a una tasa de hasta el 10%.

Canadá formula una reserva al párrafo primero y desea mantener en sus Convenios bilaterales una tasa de gravamen en la fuente del 10%. Sin embargo, está dispuesta a exonerar de ese impuesto los cánones a título de derechos de autor sobre una obra literaria, dramática, musical o artística, salvo los cánones relativos a películas cinematográficas, y películas o cintas magnetoscópicas utilizadas por la televisión.

Finlandia se reserva el derecho de gravar los cánones en la fuente; son embargo, está dispuesta a exonerar de ese impuesto los cánones o títulos de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica.

Francia se reserva el derecho de mantener un gravamen sobre los cánones que procedan de su territorio cuando el flujo de cánones entre Francia y el otro Estado contratante esté desequilibrado en perjuicio de Francia.

Japón, Nueva Zelanda, Portugal y España se reservan el derecho de gravar los cánones en la fuente.

Turquía no puede aceptar una tasa de gravamen inferior al 20%.

Reservas al párrafo tercero.- Italia se reserva el derecho de someter los cánones así como las rentas procedentes de la enajenación de derechos o bienes productores de cánones, a los impuestos previstos por su legislación siempre que sus beneficiarios tengan un establecimiento permanente en Italia, aunque el derecho o el bien productor de los cánones no estén vinculados efectivamente a ese establecimiento permanente.

Con la finalidad de llenar lo que considera una laguna del artículo, Bélgica se reserva el derecho de proponer una disposición que defina la fuente de los cánones por analogía con la disposición del párrafo quinto del artículo XI, lo que regula el mismo problema en el caso de los intereses.

El artículo XIII hace referencia a la imposición de las Ganancias de Capital. Si comparamos las legislaciones fiscales de los países Miembros de la O.C.D.E., se constata que la imposición de las ganancias de capital varía considerablemente de un país a otro.

1.- En algunos países las ganancias del capital obtenidas por las empresas pero no las obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa.

2.- En otros países se gravan las ganancias de capital obtenidas por las empresas pero no las obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa.

3.- Aun cuando se gravan las ganancias de capital obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa, a menudo esta imposición sólo se aplica en determinados casos, por ejemplo, a las ganancias procedentes de la venta de bienes e inmuebles o a las de carácter especulativo (si un bien se compra con el propósito de revenderlo).

Hay que señalar también que en algunos países Miembro de la O.C.D.E. las ganancias de capital se gravan como renta ordinaria y, por tanto, se añaden a las rentas procedentes de otras fuentes. Esto se aplica sobre todo a las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de los activos de una empresa. Sin embargo, en una serie de países Miembros de la O.C.D.E. las ganancias de capital están sometidas a impuestos específicos, tales como el impuesto sobre la enajenación de bienes inmuebles, un impuesto general sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre el aumento de valor del capital (impuesto sobre las plusvalías latentes). Estos impuestos gravan cada ganancia de capital, o bien el total de ellas obtenidas durante un año, a menudo con tipos impositivos especiales y sin tener en cuenta las demás rentas o pérdidas del contribuyente.

El artículo XIII del modelo de la O.C.D.E. no se ocupa de las cuestiones mencionadas anteriormente. Pertenece al Derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo en modo alguno puede interpretarse como otorgando a un Estado el derecho de gravar las ganancias de capital, si no está establecido en su Derecho interno. El artículo no precisa la naturaleza del impuesto al que se aplica. Se entiende que el artículo debe aplicarse a todas las clases de impuestos que un Estado contratante exija sobre las ganancias de capital. La fórmula del artículo II (véase dicho artículo) tiene una extensión bastante amplia para permitir esto y para englobar igualmente los impuestos especiales sobre las ganancias de capital.

El artículo XIII de la Convención modelo de las Naciones Unidas

se compone de los tres primeros párrafos del artículo XIII de la Convención modelo de la O.C.D.E., seguidos por dos nuevos párrafos (párrafos cuatro y cinco) y por el texto del párrafo cuatro del artículo XIII de la Convención modelo de la O.C.D.E. nuevamente enumerado como párrafo sexto y ajustado para tener en cuenta la inserción de los dos nuevos párrafos.

Derogación especial y Reservas al artículo XIII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

En el artículo XIII que estamos examinando existe una derogación especial, que es la de Grecia por razón de su situación particular en materia de navegación marítima, Grecia conservará su libertad de acción en los concerniente a las disposiciones del Convenio relativas a las rentas de explotación de buques en tráfico internacional, a las remuneraciones de las tripulaciones de esos buques, al patrimonio constituido por buques dedicados al tráfico internacional y por los bienes muebles afectados a la explotación de dichos buques, y a las ganancias de capital procedentes de la enajenación de los susodichos buques y bienes.

Las Reservas a este artículo son las siguientes:

Australia que se reserva el derecho de proponer modificaciones al efecto de tener en cuenta el hecho de que no exacciona un impuesto sobre las ganancias del capital y de que las expresiones bienes muebles y bienes inmuebles no se utilizan en el derecho australiano.

Nueva Zelanda formula una reserva a los párrafos tercero y cuarto.

Canadá también formula una reserva al párrafo cuarto con el fin de conservar el derecho de gravar las ganancias de capital procedentes de la enajenación de determinados bienes distintos de aquellos que se mencionan en los tres primeros párrafos.

También Finlandia se reserva el derecho de gravar las ganancias procedentes de la enajenación de acciones o de otras partes socia-

les de sociedades finesas cuando la propiedad de dichas acciones o partes sociales de derecho al goce de bienes inmuebles situados en Finlandia y poseídos por la sociedad.

Francia acepta la disposición del párrafo cuarto pero desea, sin embargo, reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la imposición de las ganancias procedentes de la enajenación de acciones o de partes que integran una participación sustancial en el capital de una sociedad que sea residente de Francia o de acciones o de partes de sociedades cuyo activo está constituido principalmente por bienes inmuebles situados en Francia.

Italia se reserva el derecho a someter las ganancias de capital procedentes de fuentes italianas a los impuestos previstos en su legislación en todos los casos en que el cedente posea un establecimiento permanente en Italia, aunque los bienes o activos enajenados no forman parte del activo de este establecimiento permanente.

Portugal se reserva el derecho de gravar las ganancias de capital procedentes del aumento de capital de sociedades que tengan su sede o su sede de dirección efectiva en Portugal, cuando dicho aumento resulte de la incorporación de reservas o de la emisión de acciones.

Turquía se reserva el derecho, conforme a su legislación, de gravar las ganancias de capital procedentes de la enajenación en su territorio de valores mobiliarios y de bienes distintos de aquellos que se señalan en el párrafo dos si el plazo entre su adquisición y su enajenación es inferior a dos años.

El artículo XIV es el relativo a la imposición de los Trabajos Independientes. El artículo se refiere a las que se denominan de ordinario profesiones liberales, así como a las demás actividades de carácter independiente. Quedan excluidas las actividades industriales y comerciales y las profesiones ejercidas con carácter dependiente, tales como las de médico de una empresa. Conviene subrayar que el artículo no se aplica a las actividades ejercidas con carácter independiente por los artistas del espectáculo y los depor-

tistas; estas actividades están cubiertas por el artículo XII.

El sentido de la expresión profesiones liberales se ilustra por algunos ejemplos típicos. Estos sólo se dan a título indicativo, la enumeración no es limitativa. Las dificultades de interpretación que puedan presentarse en casos particulares podrán resolverse, de mutuo acuerdo, por las autoridades competentes de los Estados Contratantes afectados.

El artículo XIV de la Convención modelo de las Naciones Unidas, bajo la rúbrica de Servicios Personales por cuenta propia, reproduce, en la parte introductoria de su párrafo primero, en el apartado a) del mismo párrafo y, en su párrafo dos, las disposiciones esenciales del artículo XIV de la Convención modelo de la O.C.D.E. En el párrafo primero, y en los apartados b) y c) del mismo párrafo contiene dos nuevas excepciones, además de la contenida en el párrafo primero del artículo XIV de la Convención modelo de la O.C.D.E., que se reproduce en el apartado a) del párrafo primero.

El apartado a), que reproduce el único criterio de la Convención modelo de la O.C.D.E., prevé que las rentas podrán gravarse si la persona tiene un centro fijo del que disponga regularmente para realizar sus actividades. Aunque la existencia de un centro fijo de derecho a imponer un gravamen, la cuantía de la renta sometida a imposición se limitará a la parte atribuible a ese centro fijo.

El apartado b) amplía (en comparación con el modelo de la O.C.D.E.) al derecho de imposición del país fuente al prever que ese país tendrá derecho a imponer un gravamen si la persona se encuentra en él por un período o períodos que sumen al menos 183 días durante un ejercicio fiscal, aunque no exista un centro base. Sin embargo, sólo podrá gravarse la parte de la renta obtenida de las actividades realizadas en el país.

El apartado c) prevé otro criterio para que el país fuente pueda imponer gravamen cuando no se de ninguna de las condiciones espe-

cificadas en los apartados a) y b). Si la remuneración por los servicios prestados en el país fuente exceda de cierta suma (que se determinará mediante negociaciones bilaterales), el país fuente podrá someter a imposición, pero sólo si la remuneración se obtiene de un residente de ese país fuente o de un establecimiento permanente o centro fijo de un residente de cualquier otro país, situado en ese país. Aunque el apartado no lo diga, se entiende que, como en los demás apartados, sólo podrán gravarse en el país fuente las rentas obtenidas de las actividades realizadas en él.

Reservas al artículo XIV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Nueva Zelanda y Turquía se reservan el derecho de gravar a las personas que prestan servicios profesionales o ejerzan otras actividades de carácter independiente cuando permanezcan en dichos países por período o períodos que excedan en conjunto de 183 días durante el año fiscal (en Nueva Zelanda) o civil (en Turquía), aún en el caso de que esas personas no dispongan de un centro fijo para el ejercicio de tales actividades.

Portugal y España formulan una reserva al párrafo primero.

Los Estados Unidos se reservan el derecho de gravar las actividades ejercidas por personas físicas cuando estas últimas permanezcan en el país más de 183 días durante el año fiscal. Los Estados Unidos estiman también que el alcance de este artículo debe limitarse a las personas físicas y a las rentas procedentes de la prestación de servicios personales.

El artículo XV del modelo de la O.C.D.E. establece la regla general aplicable a la imposición de las rentas procedentes del trabajo dependiente, con excepción de las pensiones, según la cual estas rentas pueden gravarse en el Estado donde el empleo se ejerza efectivamente. Esto implica, principalmente, que un residente de un Estado Contratante que recibe una remuneración de fuentes situadas en el otro Estado Contratante por el desempeño de un empleo que no es ejercido en este otro Estado, no puede ser gravado en él por es-

ta remuneración por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se explotan en este otro Estado.

El artículo sólo exceptúa de esta regla general las pensiones (artículo XVIII) y las remuneraciones y pensiones de determinadas funciones públicas (artículo XIX). Así mismo, las remuneraciones de los miembros de los consejos de administración o de vigilancia de las sociedades que contribuyan al objeto del artículo XVI.

El párrafo segundo contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida en el párrafo primero, esta excepción, que se refiere a los empleos de corta duración en el extranjero tiene por objeto principal facilitar el desplazamiento de personal calificado.

Para que las remuneraciones puedan beneficiarse de la exención prevista en este párrafo es preciso que concurren las tres condiciones que se mencionan en él. La exención se limita al período de 183 días. Se establece además que este período no debe sobrepasarse durante el año fiscal considerado. Esta expresión puede ser causa de dificultades en el supuesto en que el año fiscal de los Estados Contratantes no coincidan. Para evitar estas dificultades, tales Estados Contratantes pueden preferir utilizar otras expresiones, por ejemplo, el año fiscal de este otro Estado o el año civil.

El párrafo tercero aplica las remuneraciones de las tripulaciones de buques y aeronaves en el tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas a la navegación interior una regla que sigue hasta cierto punto la aplicada a las rentas derivadas de la navegación marítima, interior y aérea, es decir, la imposición en el Estado Contratante donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa.

Debe señalarse que la imposición de las rentas de los trabajadores fronterizos no ha sido objeto de disposiciones especiales.

Tampoco se ha previsto disposición especial en relación con las remuneraciones percibidas por los profesores visitantes y por los estudiantes que trabajen para adquirir experiencia práctica.

Por su parte, el artículo XV de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Derogación especial del artículo XV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Por razón de su situación particular en materia de navegación marítima, Grecia conservará su libertad de acción en lo concerniente a las disposiciones del Convenio relativas a las rentas de explotación de buques en tráfico internacional, a las remuneraciones de las tripulaciones de esos buques, al patrimonio constituido por buques dedicados al tráfico internacional y por los bienes muebles afectados a la explotación de dichos buques, y a las ganancias de capital procedentes de la enajenación de estos buques y bienes.

El artículo XVI es el relativo a la imposición de las Remuneraciones de los Miembros de los Consejos de Administración.- Este artículo contempla las remuneraciones percibidas por una persona física o jurídica residente de un Estado Contratante en calidad de miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante. Como a veces podría ser difícil determinar dónde se prestan los servicios, la disposición lo regula como si se hubieran prestado en el Estado de la residencia de la sociedad considerada.

Por su parte el artículo XVI de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XVI de la Convención modelo de la O.C.D.E.; además contiene un segundo párrafo nuevo relativo a los pagos percibidos por los empleados de una sociedad que ocupen los cargos directivos más altos.

El Grupo de expertos observó que los cargos directivos más altos de una sociedad residente en un Estado Contratante podrían estar ocupados por residentes en el otro Estado Contratante. En esas circunstancias, el principio que aplicase el primer Estado Contratante para gravar las remuneraciones de los miembros de juntas directivas de-

berá aplicarse también a la imposición de las remuneraciones pagadas a esos cargos directivos más altos. La expresión alto cargo directivo se refería a un grupo limitado de puestos a los que incumbía la responsabilidad principal de la Dirección General de los negocios de la empresa, con independencia de las actividades de los miembros de la junta directiva. La expresión abarcaría a las personas que actuaran simultáneamente como miembros de las juntas directivas y como altos cargos directivos.

Reservas al artículo XVI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Portugal se reserva el derecho de gravar, aplicando el artículo XV, toda remuneración abonada a un miembro de la junta directiva o de cualquier otro órgano de una sociedad, que ejerza una actividad con carácter permanente.

Los Estados Unidos formulan una reserva a este artículo. Estiman que las remuneraciones de los miembros de las juntas directivas deberán gravarse aplicando el artículo XIV.

El artículo XVII del modelo de la O.C.D.E. hace referencia a la imposición de los Artistas y Deportistas. El párrafo primero prevé que los artistas del espectáculo y los deportistas que son residentes de un Estado Contratante serán gravados en el otro Estado Contratante en que ejerzan sus actividades en calidad de tales, tengan o no éstas carácter independiente. Esta disposición constituye una excepción a la regla enunciada en el artículo XVI o bien a la estipulada en el párrafo segundo del artículo XV.

Esta regla permite evitar las dificultades de orden práctico que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúen en el extranjero.

Las disposiciones del artículo que estamos examinando, no se aplican cuando el artista o el deportista esté al servicio de un Estado y perciba rentas de este Estado. A esta categoría de rentas les son aplicables las disposiciones del artículo XIX. Ciertos Convenios prevén que el artículo XVII no sea aplicable a los artistas del espec-

táculo y a los deportistas que estén al servicio de organismos subvencionados por fondos públicos.

El párrafo segundo permite al Estado en que se realizó la prestación someter a tributación los rendimientos que se desvían de la renta del artista o deportista para configurarlos como beneficios de la empresa cuando, por ejemplo, el artista tenga el control de ésta o tenga derecho sobre las sobre las rentas de aquella forma desviadas o haya tenido u obtenga provecho, directa o indirectamente, de las mismas, sin embargo, los Estados a los que su legislación nacional no otorgue los medios necesarios para aplicar esta disposición estarán facultados para convenir otras soluciones o para hacer figurar el párrafo segundo en los Convenios bilaterales que suscriban.

Tenemos que resaltar que en los casos previstos en el párrafo dos, cuando el Estado de la residencia de la persona que reciba la renta utilice, para evitar la doble imposición, el método de exención, este Estado estará imposibilitado para gravar tal renta incluso si el Estado donde la prestación se ha realizado no pueda hacer uso de su derecho de imposición; por tanto, en estos casos deberá utilizarse el método de imputación.

El artículo XVII de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XVII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Al adoptar el texto de la O.C.D.E., el Grupo de expertos convino en que el término atleta que, a diferencia de la expresión profesional del espectáculo, no iba seguido en el párrafo primero de ejemplos ilustrativos, debía interpretarse también de una forma amplia, compatible con el espíritu y la finalidad del artículo.

Observaciones y Reservas al artículo XVII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Canadá y Estados Unidos señalan que el párrafo segundo debe aplicarse únicamente en el caso previsto en el párrafo cuarto anterior y que en el curso de la negociación de Convenios con otros países

Miembros estos países propondrán una modificación en tal sentido.

Reservas al artículo: Grecia y Portugal se reservan el derecho de aplicar las disposiciones del artículo XVII y no las del artículo XIX a las rentas de los artistas y deportistas empleados por el Estado.

Japón se reserva el derecho de aplicar las disposiciones del precitado artículo a las rentas obtenidas con ocasión del ejercicio de actividades comerciales o industriales por artistas del espectáculo o deportistas empleados por el Estado.

Estados Unidos se reserva el derecho de limitar la aplicación del párrafo primero a las situaciones en que el artista del espectáculo o deportista permanece en el otro Estado durante un período determinado o gana una suma concreta.

El artículo XVIII trata de la Imposición de las Pensiones. Según este artículo, las pensiones pagadas a título de empleo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Esta disposición se aplica igualmente a las pensiones de viudedad y orfandad y a las demás remuneraciones similares, como las pensiones vitalicias pagadas en consideración a un empleo anterior. Se aplica igualmente a las pensiones pagadas a título de servicios prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas o entidades locales que no estén comprendidas en el párrafo segundo del artículo XIX.

En este artículo XVIII se establece que no obstante las disposiciones del párrafo primero, las pensiones y otras cantidades pagadas en aplicación de la legislación sobre seguridad social de un Estado Contratante pueden someterse a imposición en este Estado.

En la negociación de los Convenios el problema de si las pensiones de la Seguridad Social deben o no estar sujetas al régimen general establecido para las pensiones, ha sido objeto de graves problemas. La posición de Suecia, que mantiene la asimilación de dichas pensiones a las pagadas a los funcionarios, lo que ha motivado la formulación de una Reserva por parte de Canadá, como más

adelante veremos, ha sido recogida en los comentarios, que incluyen un modelo de cláusulas, reflejando esta postura.

Para el artículo XVIII de la Convención modelo de las Naciones Unidas se presentan dos versiones alternativas: el artículo XVIII A y el artículo XVIII B. El artículo XVIII A, como el artículo XVIII de la Convención modelo de la O.C.D.E., atribuye al país residencia el derecho exclusivo de tasar las pensiones y otras remuneraciones análogas. Sin embargo, se aparta del artículo de la O.C.D.E., al conceder al país fuente el derecho exclusivo de imposición cuando los pagos de que se trate se hagan en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de Seguridad Social de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales.

El artículo XVIII B prevé que el país de residencia y el país fuente compartirán el derecho de gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas cuando los pagos de que se trate no se realicen en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de Seguridad Social de un Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. En este último caso, el derecho de gravar corresponderá sólo al país fuente. Algunos miembros del Grupo señalaron que algunos países deseaban poder negociar la cuestión de determinar si el país de residencia debería tener derecho a gravar a sus residentes por los pagos de la Seguridad Social.

Reservas al artículo XVIII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Australia formula una reserva al artículo. En las negociaciones con otros países Miembros las autoridades australianas propondrán que todas las pensiones sólo puedan someterse a imposición en el Estado de la residencia del beneficiario.

Canadá formula una Reserva también a este artículo, en el momento de las negociaciones para la conclusión de Convenios bilaterales, las autoridades canadienses propondrán reconocer al Estado de donde provienen las pensiones un derecho limitado de imposición. Canadá desearía igualmente aplicar esta regla a las pensiones comprendidas en el artículo XIX con el fin de conseguir un tratamiento

uniforme.

Suecia desearía, en las negociaciones con otros países Miembros, reservarse el derecho de gravar las pensiones pagadas a los residentes de Suecia cuando tales pensiones son abonadas en concepto de pasados servicios prestados principalmente en Suecia.

El artículo XIX es el relativo a la imposición de las Remuneraciones por el ejercicio de Funciones Públicas. Las disposiciones similares de antiguos convenios bilaterales tenían como finalidad adaptarse a las reglas de cortesía internacional y de respeto mutuo de las soberanías. Su campo de aplicación era, pues, bastante limitado. Sin embargo, el desarrollo del sector público en numerosos países que ha ampliado considerablemente las actividades del Estado en el extranjero, ha acrecido la importancia y el alcance del artículo XIX.

El principio que atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado que paga las remuneraciones figura en un número tan elevado de convenios en vigor entre los países Miembros de la O.C.D.E., que puede decirse está ya internacionalmente aceptado. Dicho principio es, así mismo, conforme a la idea de cortesía internacional que inspira el artículo, así como a las disposiciones de los convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares. Es preciso señalar, no obstante, que el artículo no pretende en absoluto restringir la aplicación de las reglas derivadas del Derecho Internacional en el caso de misiones diplomáticas y puestos consulares, sino que se trata de los casos no comprendidos en estas reglas.

Las disposiciones del artículo se aplican no sólo a las remuneraciones pagadas por el Estado, sino también por sus subdivisiones políticas y entidades locales (provincias, regiones, Estados Federados, cantones, municipios o agrupaciones de municipios, etc).

El principio según el cual el Estado que abona la remuneración dispone de un derecho exclusivo de imposición comporta una excep-

ción que resulta de la letra b) del párrafo primero. En efecto, según los Convenios de Viena, el Estado receptor está autorizado a gravar las remuneraciones pagadas a determinadas categorías del personal de las misiones diplomáticas y puestos consulares extranjeros que residan permanentemente en este Estado o posean su nacionalidad. Al establecerse que las pensiones abonadas a los funcionarios jubilados estarán sometidas al mismo régimen fiscal que los sueldos o salarios pagados a estos empleados cuando estaban en activo, el párrafo dos relativo a las pensiones incorpora en su letra b) una excepción análoga a la de la letra b) del párrafo primero. Pero dado que las condiciones previstas en la letra b), ii), del párrafo primero no son aplicables a los jubilados, el único requisito exigido para que el Estado receptor pueda gravar una pensión es que el jubilado sea residente de este Estado y posea su nacionalidad. Hay que anotar que la expresión con cargo a fondo que hayan constituido, que figura en el apartado a) del párrafo segundo, cubre el caso de pensiones que no se abonan directamente por el Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, sino con cargo a fondos distintos que hubieran constituido.

El artículo XIX de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XIX de la Convención modelo de la O.C.D.E. El Grupo observó que, aunque las disposiciones del artículo eran aceptables, en general, para sus miembros, algunos países en desarrollo quizá desearan, en sus negociaciones bilaterales, limitar, mediante una referencia a un importe máximo, la restricción establecida en el apartado b) del párrafo segundo para la imposición de las pensiones para el Gobierno que realice los pagos, cuando el beneficiario sea residente o nacional de otro país. El Grupo estimó también que algunos países en desarrollo podrían preferir que los pagos comprendidos en el artículo XIX de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Los Estados Unidos y Japón creen que debería incluirse en el párrafo tercero una referencia al artículo XVII, de manera que los artistas empleados por el Estado pudiesen ser sometidos a las disposiciones de dicho artículo si sus servicios son prestados con ocasión de una actividad comercial o industrial.

Los Estados Unidos se reservan el derecho a modificar el texto del artículo para indicar que su aplicación no está limitada por el artículo I.

El artículo XX es el relativo a la imposición de los Estudiantes. La regla enunciada en este artículo se refiere a ciertos pagos que reciben los estudiantes o las personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación. Todas las sumas de esta naturaleza procedentes de fuentes situadas fuera del Estado donde se encuentre el estudiante o la persona en prácticas quedarán exentas de imposición en este Estado.

La innovación introducida en el texto del correspondiente artículo consiste en limitar la aplicación del principio establecido en el mismo en los casos en que el estudiante haya dejado de ser residente en el otro Estado contratante. Cuando se de esta condición sólo será de aplicación el artículo XX cuando el estudiante hubiera sido residente del otro Estado inmediatamente antes de que se produjera su desplazamiento al primer Estado para proseguir sus estudios.

Hay que resaltar que el Modelo de 1977 sigue sin dar un tratamiento a los profesores que se desplazan a otro Estado, lo que si hacen la mayoría de los Convenios suscritos por España.

El artículo XX de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce, en su párrafo primero, el artículo XX de la Convención modelo de la O.C.D.E. El párrafo segundo contiene nuevas disposiciones relativas a los subsidios, becas, remuneraciones de empleo no comprendidos en el párrafo primero.

Reservas al artículo XX de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Australia se reserva el derecho de limitar la aplicación de este artículo a los estudiantes.

El artículo XXI trata de la Imposición de las demás Rentas. Este artículo enuncia una regla general relativa a las rentas no tratadas en artículos procedentes del Convenio. Las rentas consideradas son no sólo las que formen parte de una categoría no tratada expresamente, sino también las que provengan de fuentes no mencionadas específicamente. La aplicación del artículo no se limita a las rentas que tienen su fuente en un Estado contratante; se extiende también a las que provienen de un tercer Estado.

En virtud de este artículo, el derecho de imposición pertenece exclusivamente al Estado de la residencia. En caso de conflicto entre dos residencias, el artículo IV determinará también el derecho de imposición respecto de las rentas provenientes de un tercer Estado.

Además se añade un segundo párrafo que establece que los beneficios derivados de activos efectivamente vinculados a un establecimiento permanente o a una base fija de actividad quedarán gravados conforme a las reglas de los artículos VII y XIV del Convenio Modelo, con independencia del Estado del que procedan. Esto quiere decir que los ingresos que procedan del Estado de residencia o de un tercer Estado serán gravados no en el Estado de residencia, sino en el que se encuentre el lugar fijo de negocios que reúne las características de un establecimiento permanente o una base fija de negocios. Excepcionalmente, si la renta de que se trata fuera una renta de un bien inmueble situado en el Estado de residencia, no será de aplicación la regla anterior, sino el artículo VI del modelo.

La norma del párrafo segundo del artículo XXI, es de aplicación, también, al supuesto de hecho en el que el receptor y el pagador de una renta son residentes de un Estado contratante y la renta es atribuible a un establecimiento permanente o a una base fija de actividad situada en el otro Estado contratante. En este caso, la potes-

tad tributaria corresponde al Estado contratante en que está situado el establecimiento permanente o la base fija de actividad, debiendo el Estado de residencia de colaborar en la eliminación de la doble imposición mediante la aplicación de los métodos de exención o imputación. Esto puede dar lugar, en la práctica, a consecuencias anónadas, pudiendo producirse situaciones de fraude fiscal internacional, por lo que numerosos países, y entre ellos España, han formulado reservas que más adelante veremos.

El artículo XXI de la Convención de las Naciones Unidas reproduce el artículo XXI de la Convención modelo de la O.C.D.E. en su totalidad y tiene también un nuevo párrafo (párrafo tercero), que contiene una disposición general relativa a los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante no tratados en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado contratante.

Este párrafo tercero, constituye una adición al artículo XXI de la Convención modelo de la O.C.D.E. Sus disposiciones tienen por objeto permitir al país en que se origine la renta, gravarla si su legislación lo estipula así, mientras que las disposiciones del párrafo primero permitirán su gravamen en el país de la residencia; la aplicación simultánea de las disposiciones contenidas en los dos párrafos podría traducirse en una doble imputación. En esa situación, serían aplicables las disposiciones de los artículos XXIII A o XXIII B, según procediera, lo mismo que en otros casos de doble tributación. En algunos casos, los párrafos segundo y tercero pueden superponerse; entonces producirían el mismo resultado.

Reservas al artículo XXI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Portugal y España reservan su posición en cuanto a este artículo y desean conservar el derecho de gravar las rentas que provengan, respectivamente, de fuentes situadas en su país.

En el curso de las negociaciones para suscribir Convenios con otros países Miembros, Suecia desearía conservar el derecho de gravar ciertas rentas y pagos similares a los no residentes de Suecia si tales pagos se efectúan como contrapartida de un seguro de retiro contratado en Suecia.

El Reino Unido, en las negociaciones para la conclusión de Convenios con otros países Miembros, deseará conservar el derecho de gravar las rentas que en concepto de rentas derivadas de un trust abonen los residentes del Reino Unido a personas no residentes del Reino Unido.

El artículo XXII añade a la Imposición del Patrimonio. Este artículo se refiere a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones. Los impuestos sobre el patrimonio a que se aplica el artículo son los comprendidos en el artículo II, los cuales no los enumero puesto que ya los mencioné en dicho artículo.

El artículo XXII enumera en primer término los bienes que pueden someterse a imposición en el Estado en que están sitos. En tal categoría se incluyen los bienes inmuebles comprendidos en el artículo VI poseídos por un residente de un Estado contratante y situados en el otro Estado contratante (párrafo primero), así como los bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante, o que pertenecen a una base fija que un residente de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante y que utiliza en el ejercicio de una profesión liberal (párrafo segundo).

Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas a la navegación interior, así como los bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa (párrafo tercero). Esta regla corresponde a las disposiciones del artículo

VIII y del párrafo tercero del artículo XIII.

Por su parte, en la Convención modelo de las Naciones Unidas, la formulación del artículo XXII, relativo a la tributación del capital, se deja a las negociaciones bilaterales. La decisión del Grupo de expertos de confiar la cuestión a esas negociaciones no debe interpretarse como indicativa de una posición de principio con respecto a la conveniencia de gravar ese capital. La decisión del Grupo es indiferente en el caso de los países que no hayan considerado necesario imponer gravámenes sobre el capital.

Derogación especial y Reservas al artículo XXII de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Derogación especial: Por razón de su situación peculiar en el ámbito de la navegación marítima, Grecia conserva su libertad de acción en lo referente a las disposiciones del Convenio relativas a las rentas de la explotación de buques en tráfico internacional, a las remuneraciones de la tripulación de estos buques, al patrimonio constituido por buques en tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de los mismos y a las ganancias de capital provenientes de la enajenación de esos buques y bienes.

Reservas al artículo:

Finalmente se reserva el derecho de gravar las acciones u otras participaciones sociales en sociedades filandesas cuando la propiedad de esas acciones o participaciones sociales de derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en Finlandia y propiedad de la sociedad.

Nueva Zelanda y Portugal formulan una reserva a este artículo para el supuesto de que estableciesen impuestos sobre el capital.

Reino Unido formula una reserva a este artículo en espera de establecer un impuesto patrimonial.

El artículo XXIII es el relativo a los Métodos para evitar la Doble Imposición.- El capítulo V del modelo de la O.C.D.E. con el

título de Métodos para evitar la Doble Imposición se encuentra dividido en dos artículos: El XXIII A (Método de exención) y el XXIII B (Método de imputación). Estos artículos se ocupan de la doble imposición jurídica distinta de la llamada doble imposición económica, a la que ya hemos hecho referencia en la primera parte de este trabajo, y que consistía en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio. Si dos Estados quieren resolver los problemas de doble imposición económica deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales.

Para entendernos a lo largo de este artículo XXIII A y XXIII B emplearemos la letra R que indica el Estado de la residencia en el sentido del Convenio, la S el Estado de la fuente o de la situación y la E el Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija.

Aunque ya nos hemos referido en el Capítulo anterior a los distintos Métodos para evitar la doble imposición internacional, describiremos, brevemente, los Métodos que señala el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977.

El artículo XXIII A hace referencia al Método de exención. Según el principio de exención, el Estado de la residencia R no grava las rentas imponibles, según el Convenio, en el Estado E o S (y, evidentemente, tampoco las rentas que sólo pueden someterse a imposición en el Estado E o S).

El principio de exención puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

a) la renta imponible en el Estado E o S no se toma en cuenta de ninguna forma por el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se llama exención integral;

b) la renta imponible en el Estado E o S no se grava por el Estado R, pero este Estado conserva el derecho de tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina exención con pregresividad.

El artículo XXIII B estudia el método de imputación. Según el principio de imputación, el Estado de residencia R calcula el impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyente, comprendiendo las que provienen del otro Estado E o S, que con arreglo al Convenio pueden someterse a imposición en ese otro Estado (pero no comprende las rentas que sólo pueden someterse a imposición en el Estado S). El Estado R deduce del impuesto a él debido lo que ha sido pagado en el otro Estado.

El principio de imputación puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

a) El Estado R acuerda una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en este Estado; este método se denomina imputación integral.

b) la deducción concedida por el Estado R en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponde a las rentas imponibles en el otro Estado; este método se llama imputación ordinaria.

La diferencia fundamental entre los métodos consiste en que los de exención atienden a la renta, mientras que los de imputación al impuesto.

MÉTODOS PROPUESTOS EN LOS ARTÍCULOS

En los Convenios concluidos entre los países y Miembros de la O.C.D.E. los dos principios han sido seguidos: ciertos Estados son partidarios del primero; otros del segundo. Teóricamente, podría parecer preferible tener un solo principio, pero dadas las divergencias de opinión, se ha dejado a cada Estado amplia libertad de elección.

En contrapartida se ha juzgado importante limitar el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo. A la vista de tal limitación, los artículos han sido concebidos en forma

que permitan a los países Miembros elegir entre dos métodos:

- a) La exención con progresividad (artículo XXIII A); y
- b) la imputación ordinaria (artículo XXIII B).

Si dos Estados Contratantes adoptan el mismo método, será suficiente insertar en el Convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, los dos Estados Contratantes adoptan métodos diferentes, los dos artículos podrán refundirse en uno solo y será preciso indicar el nombre del Estado correspondiente en la parte del artículo relativa al método que ha adoptado.

Finalmente decir que los Estados Contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos.

Por lo que respecta a la Convención modelo de las Naciones Unidas adopta el mismo enfoque con la Convención modelo de la O.C.D.E. con respecto a los métodos para eliminar la doble tributación y, por consiguiente, reproduce las dos versiones alternativas del artículo XXIII incorporadas a esa Convención, es decir, el artículo XXIII A sobre el método de exención y el artículo XXIII B sobre el método de descuento.

Con respecto a las inversiones en países en desarrollo, uno de los principales defectos del método de descuento del impuesto extranjero, desde el punto de vista de los países en desarrollo, es que los beneficios de los bajos impuestos de esos países o de las ventajas fiscales especiales que conceden pueden redundar en gran parte en provecho del fisco del país exportador de capitales y no del inversionista extranjero a que esos beneficios están destinados. De esta forma, los ingresos se trasladan del país en desarrollo al país exportador de capitales.

La eficacia de los incentivos fiscales introducidos por la mayoría de los países en desarrollo depende, pues, de las relaciones mutuas entre los sistemas impositivos de los países en desarrollo y de los países exportadores de capitales de donde procede la inversión. Para los países en desarrollo es de la máxima importancia

lograr que los incentivos fiscales no resulten ineficaces por el hecho de que la tributación en los países exportadores de capitales que utilicen el sistema de descuento del impuesto extranjero se traduzca, por inadvertencia, en una eliminación de los beneficios destinados a estimular la inversión, que aproveche al fisco de los países exportadores de capitales. Ese resultado inconveniente se evita en cierta medida en los acuerdos bilaterales mediante el descuento de impuestos no pagados, por el que un país desarrollado descuenta no sólo los impuestos pagados sino también los no pagados como consecuencia de la legislación de incentivos del país en desarrollo. Naturalmente, también, se evita mediante el método de la exención.

En resumen, los miembros del Grupo procedentes de países en desarrollo consideraron necesario subrayar los aspectos mencionados anteriormente, en el entendimiento de que tanto el método de exención como la cláusula de descuento de impuestos no pagados constituía, para esos países, un objetivo básico y fundamental en la negociación de esta clase de acuerdos.

En general, el método por el que un país evitará la doble tributación dependerá principalmente de su política fiscal general y de la estructura de su sistema tributario. Por las diferencias que existen entre los diversos sistemas fiscales en cuanto a los objetivos perseguidos, los acuerdos fiscales bilaterales proporcionan el instrumento más flexible para arminizar sistemas fiscales contradictorios y evitar o atenuar la doble tributación.

Algunos miembros del Grupo de expertos procedentes de países en desarrollo estimaron que, en cuanto a las medidas de desgravación aplicadas por los países desarrollados, podrían utilizarse apropiadamente los métodos de la exención y de descuento de impuestos (incluido el de impuestos no pagados). El método de exención se consideró sumamente adecuado cuando, en virtud de un acuerdo, se asignase al país fuente la competencia fiscal exclusiva sobre determinadas rentas: en tal caso, podría adoptar la forma de una exención con pro

gresividad. Cuando el país de origen del inversionista aplicase el principio de descuento del impuesto extranjero, método más eficaz para preservar el efecto de los incentivos y concesiones fiscales establecidos por los países en desarrollo sería aplicar el descuento de impuestos no pagados o el descuento de la inversión además del descuento de impuestos ordinario. De otro modo, en algunas circunstancias, los beneficios corresponderían al fisco del país desarrollado y no al inversionista al que estaban destinados.

Muchos miembros, tanto de países desarrollados como de países en desarrollo, convinieron en que, cuando el país desarrollado utilizase el método de descuento en los acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo debería incluirse el descuento de impuestos no pagados. No obstante, un miembro de un país desarrollado expresó la opinión de que, por diversas razones, el descuento de impuestos no pagados no era un instrumento apropiado de desarrollo económico. Se estimó que ese objetivo podría alcanzarse mejor por otros medios .

El artículo XXIV del modelo de la O.C.D.E., es el relativo a la no discriminación. Este artículo establece el principio de que en materia fiscal están prohibidas las discriminaciones por razón de nacionalidad, y que a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

El modelo de 1977 de la O.C.D.E. aclara que el principio de no discriminación se aplica a todas las personas que tengan la nacionalidad de uno de los Estados Contratantes, con independencia de que sean o no residentes de uno de dichos Estados. La utilización del criterio de la nacionalidad en la formulación de este principio encuentra su justificación en razones históricas.

El mencionado artículo aclara también que la extensión del principio de no discriminación alcanza a los apátridas. Los apátridas re-

sidentes en un Estado que no sea uno de los Estados Contratantes, no pueden beneficiarse de la aplicación del principio de no discriminación. El sentido de la regla es claro: no tiene justificación alguna el conceder a un apátrida residente en un tercer Estado un tratamiento de favor respecto a las personas que tengan la nacionalidad de ese tercer Estado.

Finalmente, se ha introducido un nuevo párrafo en el artículo XXIV (el número cinco). En él se establece que los intereses, cánones y otros gastos, no objetables por su naturaleza o cuantía, abonados por una empresa de un Estado Contratante a otra empresa del otro Estado Contratante, se considerarán, a efectos de determinar su deducibilidad en el cálculo de la base imponible, como, si se hubieran abonado a un residente del primer Estado. Además, y a efectos de la determinación de un Estado de la base imponible en los impuestos patrimoniales, las obligaciones contraídas frente a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles en los mismos casos en que lo sean las mismas obligaciones cuando el acreedor sea residente en el primer Estado.

Este precepto, que como otros incluidos en el artículo XXIV es de aplicación solamente a los residentes, tiene como finalidad el eliminar un caso concreto, y muy frecuentemente, de discriminación. Su inclusión es oportuna aunque hubiera sido deseable que, juntamente con las normas de los números 4 y 6, se hubiera colocado mejor, ya que su ubicación en el artículo XXIV hace que el contenido de este artículo se heterogéneo y contribuye a poner interrogantes en una materia que, por su propia naturaleza, es confusa y cuya aplicación práctica plantea difíciles problemas.

El artículo XXIV de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XXIV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Observaciones de la O.C.D.E. y Reservas al artículo XXIV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Según la legislación fiscal alemana, los beneficios del establecimiento permanente de una empresa dirigida en Alemania por una persona física no residente están gravados por el impuesto sobre la renta el tipo mínimo del 25%. Por otra parte, la legislación fiscal alemana restringe la aplicación de tipos más elevados al circunscribir estrictamente la base en cuya virtud se fija el tipo impositivo a los beneficios provenientes de fuentes alemanas con exclusión de las provenientes de unidades de la empresa situadas en el extranjero. Además, visto con el tipo mínimo del 25% está próximo el escalón más bajo de la escala de tipos de imposición progresiva, que van del 22 al 56%, estima Alemania que la aplicación del gravamen mínimo del 25% no es contraria a las disposiciones del párrafo cuarto.

Los Estados Unidos observan que los ciudadanos no residentes no están en la misma situación que los demás no residentes, ya que este país grava a sus ciudadanos no residentes sobre su renta mundial.

Reservas al artículo: Australia, Canadá y Nueva Zelanda formulan una reserva al artículo:

Francia acepta la disposición del párrafo primero; sin embargo, desearía reservarse la posibilidad de no conceder más que a las personas de nacionalidad francesa el beneficio de la exención, prevista en su legislación, de las ganancias provenientes de la enajenación de inmuebles que constituyen la residencia en Francia de personas de nacionalidad francesa domiciliadas fuera de Francia.

El Reino Unido formula una reserva a la segunda frase del párrafo primero.

Bélgica se reserva la facultad de aplicar las normas de su legislación interna a la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes belgas de sociedades y asociaciones residentes de países con los que negocia, en la medida en que la situación general estipulada en estos países para los establecimientos permanentes de sociedades y asociaciones residentes en Bélgica justifique tal actitud (reserva al párrafo cuarto).

Japón se reserva el derecho de no extender a los establecimientos permanentes de no residentes el beneficio de las medidas fiscales incentivadoras adoptadas en consideración a objetivos de política nacional (reserva al párrafo cuarto).

Francia acepta la disposición del párrafo quinto: sin embargo, desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la limitación de la deducción de intereses pagados por una sociedad francesa a una sociedad matriz extranjera.

El artículo XXV es el relativo al Procedimiento Amistoso. Este artículo instituye un procedimiento amistoso para la resolución de las dificultades surgidas de la aplicación lato sensu del Convenio.

Prevé primero, en sus párrafos primero y segundo, que las autoridades competentes de los dos Estados deberán forzarse por reglamentar, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

Por otro lado, su párrafo tercero invita y faculta a las autoridades competentes de los dos Estados a resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otra parte, a ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el Convenio para evitar la doble imposición.

Finalmente, en cuanto al tema de las modalidades practicadas de este procedimiento, el artículo en su párrafo cuarto se limita a autorizar a las autoridades competentes a comunicarse directamente entre ellas sin pasar por la vía diplomática, y si lo juzgan oportuno, a reunirse personalmente en el seno de una comisión mixta creada especialmente a tal efecto.

Tenemos que manifestar sobre el procedimiento amistoso que la propuesta del Informe del Comité Consultivo en materia de procedimiento amistoso, que consistía, en prever dos instancias en el procedimiento, interviniendo en primer lugar las autoridades competentes de los Estados contratantes para buscar el acuerdo y, elevando

el asunto, caso de desavenencia, a una Comisión Mixta compuesta por representantes de las autoridades competentes de los dos Estados contratantes y presidida por una persona ajena a éstos que, en caso de desacuerdo, sería el Presidente del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., no ha sido recogida en el Modelo de 1977.

El artículo XXV ha sufrido ligeras modificaciones en lo que se refiere al procedimiento amistoso. El Modelo de 1977 reconoce el derecho a dirigirse a la Autoridad competente del Estado de la residencia, cuando como consecuencia de un acto emanado del poder legislativo o del ejecutivo en uno o en ambos Estados, se produzca una transgresión del Convenio. Las personas afectadas pueden hacer uso de este derecho, hayan o no agotado los recursos previstos en las legislaciones fiscales de ambos Estados contratantes. Para que se admita una reclamación es necesario que se presente ante la Autoridad competente del Estado de la residencia y en un plazo de tres años a partir de la primera notificación del acto que suponga la transgresión del Convenio. Este segundo requisito una novedad del Modelo de 1977, que ha sido objeto de reservas por parte de Canadá y Portugal, como más adelante veremos, y que tiene como finalidad en evitar la interposición de reclamaciones tardías. La fijación del momento inicial a partir del cual empieza a contarse el plazo de tres años puede plantear conflictos, sobre todo cuando la transgresión del Convenio sea consecuencia de actuaciones de ambos Estados. En caso de duda al parecer ha de interpretarse en sentido favorable para el contribuyente.

Por lo que al procedimiento respecta, la autoridad competente del Estado de la residencia debe estudiar el problema y, si es posible, solucionarlo sin la intervención del otro Estado. Si dicha intervención es necesaria, comienza la segunda fase del procedimiento, que consiste en la comunicación entre las autoridades competentes de los dos Estados dirigida a resolver el caso concreto planteado. Esta comunicación puede revestir la forma que las autoridades

consideran conveniente. Las autoridades están obligadas a estudiar el caso y tratar de llegar a una solución, pero bajo ningún concepto, tienen la obligación de pronunciarse y resolver un asunto. En el caso de que se dicte una resolución, se procederá a su ejecución sin que pueda objetarse que ha habido prescripción. Esta regla que invalida la aplicación de la prescripción en los casos resueltos mediante el acuerdo de los dos Estados en el marco del procedimiento amistoso, ha sido incorporada al Modelo de 1977 y ha sido objeto de reserva por parte de bastantes Estados como veremos más adelante. La ejecución de la resolución ha de subordinarse a la aceptación de la misma por el contribuyente y el desistimiento de cualquier acción que tuviera interpuesta, en relación con la cuestión contravertida, ante los Tribunales de cualquiera de los dos Estados.

A pesar de sus deficiencias, entre las que se cuenta la inexistencia de una obligación de llegar a una resolución, el procedimiento amistoso ha demostrado que es un medio eficaz para resolver problemas concretos de doble imposición dentro del marco de un Convenio. No cabe descartar que en el futuro, este procedimiento, que tantos puntos en común tiene con el arbitraje, termine siempre con la emisión de una decisión emitida por las autoridades de los dos Estados, o, en su defecto, por unos árbitros independientes que resuelvan el caso controvertido. El texto del Modelo de 1977, se ha limitado a regular un procedimiento dentro del marco de las concesiones que en esta materia están dispuestos a hacer los Estados miembros.

El artículo XXV de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XXV de la Convención modelo de la O.C.D.E. con un cambio de fondo, consistente en la supresión de la segunda oración del párrafo cuarto de este último artículo y su situación por las dos nuevas oraciones (segunda y tercera) del párrafo cuarto del artículo de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

El procedimiento de acuerdo mutuo, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, tiene por objeto no sólo proporcionar un

medio de resolver las cuestiones relativas a la interpretación y aplicación de la Convención, sino también ofrecer:

a) un foro en el que los residentes de los Estados interesados puedan reclamar contra las medidas que no sean conformes con la Convención, y

b) un mecanismo para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

Debemos de tener claro que el procedimiento de acuerdo mutuo se aplica en relación con todos los artículos de la Convención y, en particular, el artículo VII sobre beneficios de las empresas, el artículo IX sobre empresas asociadas, el artículo XI sobre intereses, el artículo XII sobre cánones o regalías y el artículo XIII sobre métodos para eliminar la doble tributación. Sin embargo, algunos países quizá tengan que modificar esa atribución de poderes a sus autoridades competentes, de conformidad con su legislación interna.

Finalmente decir que el procedimiento amistoso ha producido satisfacción en su conjunto. La práctica convencional más reciente ha mostrado que el artículo XXV representa el máximo de que los Estados Contratantes estén dispuestos a aceptar. Sin embargo, no es preciso ocultar que desde el punto de vista del contribuyente esta disposición no es todavía enteramente satisfactoria. El motivo es que las autoridades competentes deben intentar una solución pero no tienen la obligación de encontrarla. La conclusión de un procedimiento amistoso depende de gran medida de la facultad de transigir concedida a las autoridades competentes por su Derecho interno. Por ello, si un Convenio es interpretado o aplicado de modo distinto en los dos Estados Contratantes y si las autoridades competentes no pueden llegar a una solución común, dentro del marco de un acuerdo amistoso, la doble imposición parece posible aunque sea contraria al sentido y propósitos de un Convenio tendente a evitarla.

Es difícil evitar esta situación sin salir del marco del acuer-

do amistoso. Una aproximación a una posible solución sería la opinión arbitral, procedimiento según el cual los Estados Contratantes convendrían en solicitar el criterio de un tercero imparcial, aunque la decisión final estaría reservada a los Estados.

Se podría igualmente pedir la opinión de determinadas personas que actuaran como árbitros independientes. Para los países miembro de la O.C.D.E., el Comité de Asuntos Fiscales podría, por ejemplo, confeccionar periódicamente una lista de personalidades, entre las cuales las autoridades competentes de los dos Estados interesados elegirían el tercero encargado de emitir su parecer como árbitro.

Reservas al artículo XXV de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Canadá y Portugal formulan una reserva a la última frase del párrafo primero, pues no pueden aceptar un plazo tan largo (plazo de tres años que se señala en el artículo XXV del modelo de la O.C.D.E.

Canadá, Grecia, Italia, Portugal, España, y el Reino Unido formulan una reserva a la segunda frase del párrafo segundo. Estos países consideran que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas derivadas de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con el plazo previsto en su respectiva legislación interna.

Turquía formula una reserva a la segunda frase del párrafo segundo. Su legislación fiscal exige que, como el gravamen, la devolución se efectúe en un período determinado. Según estas disposiciones, si la Administración considera visible la petición de devolución lo comunicará al contribuyente con el fin de que éste presente su recurso en el plazo de un año a partir de la fecha de esta comunicación. Si el contribuyente deja transcurrir tal plazo, su derecho a la devolución habrá caducado. El mismo procedimiento se aplica para la ejecución de resoluciones de tribunales referentes a devoluciones. Por tal razón, Turquía está obligada a fijar un límite de tiempo para la ejecución de los fallos derivados de los acuerdos amistosos, como hace en todos los casos de devolución. Este es el motivo de que Turquía se reserve el derecho de señalar en

el texto de sus Convenios bilaterales un plazo concreto de cumplimiento.

El artículo XXVI es el relativo al Intercambio de Información. El modelo de la O.C.D.E. de 1977 introduce modificaciones importantes por lo que el intercambio de información se refiere. En primer lugar se establece que las autoridades de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar correctamente a los no residentes la legislación interna de los Estados contratantes, relativa a los impuestos a que se refiere el Convenio.

También constituye una novedad en que la información suministrada por un Estado contratante ha de tratarse con la misma confidencialidad que la establecida por las leyes del segundo Estado para la información obtenida por el mismo. La información puede presentarse ante los Tribunales y órganos administrativos y puede hacerse pública en vistas o decisiones judiciales o resoluciones administrativas, pero tanto su aportación a un procedimiento como su publicación han de hacerse con ocasión de la liquidación o recaudación de uno de dichos impuestos.

Las limitaciones al derecho a recibir información son las que ya se establecieron en el Modelo de 1963. Consisten, en esencia, en que un Estado no está obligado a proporcionar información que, según su ordenamiento jurídico, no está autorizado a obtener o que, según el ordenamiento jurídico del otro Estado, no pueden ser obtenidas por su Administración Tributaria. En estos casos el Estado tiene la facultad de negarse a proporcionar información al otro Estado. Hay que advertir que lo que acabamos de decir significa que si la proporciona no comete ninguna infracción. La transmisión de datos puede negarse cuando los solicitados afecten al orden público, puedan perjudicar gravemente a una empresa o supongan indirectamente el quebrantamiento del secreto bancario o profesional.

NOTA: En julio de 1984, al parecer en España el Sr. Boyer, Ministro de Economía y Hacienda parece querer suprimir el secreto bancario. ⁽¹⁾

En definitiva, hay suficientes razones que justifican la inclusión en un Convenio para evitar la doble imposición de disposiciones referentes a la cooperación entre las Administraciones fiscales de los Estados contratantes. En primer lugar, parece deseable acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exigen la aplicación de las reglas del Convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación fiscal interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.

En consecuencia, el presente artículo contiene las reglas según las cuales las informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio y de la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio. El texto del artículo precisa que el cambio de información no está restringido por el artículo I, de suerte que puede implicar informaciones sobre no residentes.

El artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos. Esta cuestión es a menudo objeto de un acuerdo distinto, bilateral o multilateral, entre los Estados contratantes; podrían también insertarse en el Convenio de doble imposición normas sobre asistencia para la recaudación de los impuestos cuando los Estados consideren preferible este procedimiento.

El artículo XXVI de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo XXVI de la Convención modelo de la O.C.D.E. con tres modificaciones de fondo en el párrafo primero, consistente en la inserción de la frase "particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos" en la primera oración, la inserción de la frase "si la información se considera originalmente secreta

en el Estado que la comunique" en la cuarta oración y la adición de una oración (sexta y última). Esta última oración es la clave del enfoque adoptado por el Grupo, ya que subrayará la importancia de las autoridades competentes para aplicar plenamente las disposiciones sobre el intercambio de información y dará a esas autoridades las facultades necesarias.

Las palabras "en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos" se insertaron en solicitud de algunos miembros del Grupo, principalmente de países en desarrollo, que deseaban subrayar que el intercambio de información realizado en virtud del artículo XXVI comprendía la finalidad de prevenir el fraude o la evasión. No se pretende que esa inserción afecte a la interpretación del texto de la O.C.D.E. para el artículo XXVI, según la cual el intercambio de información que prevé podrá utilizarse para prevenir el fraude o la evasión, aunque no se declara expresamente en el artículo. Es evidente también que ese intercambio de información para prevenir el fraude o la evasión está sometido a la condición general enunciada en la primera oración del párrafo primero de que la tributación de que se trate no sea contraria a la Convención.

Por lo demás, como ya hemos dicho anteriormente, el artículo XXVI de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce la sustancia de todas las disposiciones del artículo XXVI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Observaciones y Reservas al artículo XXVI de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Japón desearía precisar, en relación con el párrafo que hace referencia a la asistencia recíproca entre las administraciones fiscales, que en vista de que su legislación interna y práctica administrativa referente al procedimiento previsto para hacer públicas las informaciones obtenidas en virtud de su propia legislación son estrictas, le será difícil suministrar las informaciones solicitadas por otro Estado si el derecho interno y la práctica ad-

administrativa de este Estado, relativos a tal procedimiento, no son comparables a los suyos propios.

Por su parte Japón pone de manifiesto que no podrá comunicar las informaciones obtenidas como consecuencia de investigaciones especiales o de un examen pormenorizado más que en la medida en que tales investigaciones o examen estén vinculados a la imposición en el Japón.

Reservas al artículo.- Portugal se reserva el derecho de aplicar el artículo XXVI en versión del Proyecto de Convenio de 1963.

Los Estados Unidos consideran que este artículo debe aplicarse a todos los impuestos establecidos por un Estado contratante y no sólo a los impuestos cubiertos por el Convenio.

Desde mi punto de vista, es bastante importante la reserva que hace Suiza. Para Suiza la finalidad de un Convenio de doble imposición consiste en evitar la doble imposición internacional; las informaciones necesarias para la aplicación correcta de sus disposiciones y para evitar la utilización abusiva de un Convenio pueden intercambiarse ya en el marco de las disposiciones convencionales existentes relativas al acuerdo amistoso, reducción de los impuestos percibidos por retención en la fuente, etc. Para Suiza, una disposición particular sobre intercambio de información es superflua, puesto que incluso una fórmula sobre tal extremo no podrá prever, conforme a la finalidad del Convenio, más que el intercambio de datos necesarios para una aplicación correcta de sus normas y para evitar una utilización abusiva del Convenio. En consecuencia, Suiza formula una reserva expresa al artículo relativo al intercambio de información.

El artículo XXVII es el relativo a los Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares. Este artículo tiene por finalidad dar a los agentes diplomáticos o funcionarios consulares la garantía de que en virtud de las disposiciones contenidas en los Convenios de doble imposición, disfrutarán de un trato tan favorable al menos

como al que tienen derecho conforme al Derecho Internacional o a los acuerdos internacionales de carácter particular.

En numerosos países Miembros de la O.C.D.E. la legislación interna prevé que los agentes diplomáticos y funcionarios consulares, cuando se encuentran en el extranjero, se consideran desde el punto de vista fiscal residentes del Estado que los acredita. Puede avanzarse una nueva etapa en las relaciones bilaterales entre los países Miembros cuyo Derecho interno contenga disposiciones de este género mediante la inclusión en el Convenio de normas específicas, precisando que a los efectos del Convenio, el Estado acreditante se considera como Estado de residencia para los miembros de las misiones diplomáticas y consulares de los Estados contratantes.

En virtud del párrafo primero del artículo IV, los agentes diplomáticos y funcionarios consulares de un tercer Estado, acreditados cerca de un Estado contratante, no se consideran residentes del Estado en que están acreditados sino están sometidos en este Estado más que a una imposición limitada. Esta observación es igualmente válida para las Organizaciones Internacionales establecidas en un Estado contratante y para sus funcionarios, ya que disfrutan en general de ciertos privilegios fiscales, bien en virtud del Convenio o del tratado que instituye la organización, bien en virtud de un tratado especial suscrito entre la organización y el Estado donde establece su sede.

En definitiva, las organizaciones internacionales, sus órganos o sus funcionarios que no están sujetos en un Estado contratante más que en razón de su renta de fuentes situada en este Estado, no deben beneficiarse del Convenio.

Hay que señalar que los agentes consulares honorarios no pueden ampararse en las disposiciones de este artículo para disfrutar de privilegios a los que no tengan derecho por virtud de las normas generales del Derecho Internacional (no existe de ordinario exención fiscal más que para los pagos que los consules honorarios reciben

para atender a los gastos que realicen por cuenta del Estado acre-
ditante), los Estados contratantes tienen la facultad de excluir
expresamente, por acuerdo bilateral, a los funcionarios consulares
honorarios de la aplicación de este artículo.

Finalmente decir que la aplicación simultánea de las cláusulas
de un Convenio de doble imposición y de los privilegios diplomáti-
cos y consulares, conferidos en virtud de las reglas generales del
Derecho Internacional o de un acuerdo internacional particular, pue-
den dar lugar en determinadas circunstancias a asumir a los interesa-
dos en los dos Estados contratantes el impuesto que en otro caso hu-
bieran debido pagar.

Observaciones al artículo XXVII del modelo de la O.C.D.E.

Bélgica, Francia, los Países Bajos y Suiza estiman que no se de-
ben considerar residentes a las personas que no están sujetas a una
imposición general (responsabilidad plena) o que no soporten sobre
la parte imponible de su renta un impuesto cuyo porcentaje corres-
ponda a aquel a que estaría sujeta su renta total si no estuviese
parcialmente exenta.

El artículo XVIII del modelo de la O.C.D.E. hace referencia a
la Extensión Territorial del Convenio. Este artículo prevé que el
Convenio puede extenderse en su totalidad o con las modificaciones
necesarias; que la extensión produce efectos desde la fecha y en las
condiciones que se acuerdan por los Estados contratantes, y, final-
mente, que cuando el Convenio sea denunciado por uno de los Estados
contratantes dejará igualmente de aplicarse en todo el Estado o
territorio a los que se haya extendido, a menos que los Estados con-
tratantes hayan acordado otra cosa.

Sobre la extensión territorial de los Convenios tenemos que ma-
nifestar que algunos Convenios de doble imposición precisan los terri-
torios a que se aplican; otros prevén, además, que sus disposiciones
pueden extenderse a otros territorios y determinan las condiciones
en que puede realizarse esta extensión. Una cláusula de esta natu-

raleza presenta particular interés para los Estados que poseen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o territorios, en la medida sobre todo que se prevea que la extensión puede realizarse por intercambio de notas diplomáticas.

Este artículo XXVIII, al prever que la extensión puede efectuarse por cualquier otro procedimiento que esté conforme con las normas constitucionales de los Estados, puede ser aceptado por cualquiera de los países Miembros de la O.C.D.E. a quien interesa esta disposición. La única condición previa para que pueda considerarse la extensión de un Convenio a otros Estados o territorios es que éstos perciban impuestos de naturaleza análoga a aquellos a los que se aplica el Convenio.

Este artículo sobre la extensión territorial no tiene homólogo en el modelo de las Naciones Unidas, puesto que el artículo XXVIII del modelo de las Naciones Unidas hace referencia a la entrada en vigor del Convenio.

Los artículos XXIX y XXX del modelo de la O.C.D.E. son los relativos a la Entrada en Vigor y Denuncia del Convenio. Las disposiciones a que hacen referencia los mencionados artículos se refieren al procedimiento de entrada en vigor, ratificación, denuncia y cesación de aplicación de un Convenio bilateral y se corresponde con las reglas ordinariamente enunciadas en los acuerdos internacionales.

Los Estados contratantes son libres de convenir que el Convenio entrará en vigor al final de un determinado período siguiente al intercambio de los instrumentos de ratificación o después de la confirmación de que cada Estado ha cumplido las formalidades necesarias para su entrada en vigor.

No se ha establecido ninguna regla sobre la fecha en que las disposiciones del Convenio deberán aplicarse o dejar de aplicarse, porque estas reglas dependerán en gran medida de la legislación interna de los Estados contratantes interesados. Algunos Estados li-

quidan el impuesto sobre la renta en el año en curso; otros sobre la percibida en el año anterior; por último, otros tienen un ejercicio fiscal distinto del civil. Además, en algunos Convenios la fecha prevista para la aplicación o cesación de la aplicación es distinta para los impuestos percibidos por retención en la fuente y para los impuestos liquidados mediante declaración.

Lógicamente es preferible que el Convenio permanezca en vigor, por lo menos, durante un cierto tiempo, por ello, el artículo XXX relativo a la denuncia prevé que el preaviso para denunciarlo sólo puede darse a partir de un determinado año, que ha de fijarse en común acuerdo. Los Estados contratantes son libres de decidir cuál es el primer año dentro del cual puede darse el preaviso, o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año.

El Modelo de las Naciones Unidas dedica los artículos XXVIII y XXIX a la Entrada en Vigor y Terminación del Convenio, dichos artículos de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproducen los artículos XXIX y XXX de la Convención modelo de la O.C.D.E.

Finalmente sobre la labor de las Organizaciones Internacionales de la lucha contra la doble imposición debemos mencionar la RECOMENDACION DE CONSEJO RELATIVA A LA SUPRESION DE LA DOBLE IMPOSICION (adoptada por el Consejo el 11 de abril de 1977).

En dicha Recomendación después de varios Considerandos, donde se pone de manifiesto la necesidad de suprimir los obstáculos que la doble imposición supone para la libre circulación de bienes, servicios, capitales y mano de obra entre los países Miembros de la O.C.D.E., estimamos necesario armonizar los Convenios bilaterales existentes y finalmente considerandose que los esfuerzos de los países Miembros en este sentido han producido unos resultados importantes desde 1963.

El Consejo recomienda a los Gobiernos de los países Miembros:

1.- Proseguir sus esfuerzos para concluir Convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre

la renta y el patrimonio con aquellos países Miembros con los que todavía no estén vinculados por tales Convenios y revisar los Convenios existentes entre ellos que no se ajusten a las necesidades actuales.

2.- Ajustarse en la conclusión de nuevos Convenios bilaterales y en la revisión de Convenios bilaterales existentes entre ellos al Modelo de Convenio de 1977, tal como es interpretado en sus respectivos comentarios y habida cuenta de las reservas y derogaciones al Convenio Modelo.

Igualmente se recomienda, que los Gobiernos de los países Miembros que lo juzguen apropiado examinen la posibilidad de concluir entre ellos Convenios multilaterales sobre la base del Convenio Modelo.

En la Recomendación del Consejo se invita a los Gobiernos de los países Miembros a notificar a la Organización el texto de todo Convenio, nuevo o revisado, de doble imposición concluido entre ellos y, en su caso, las razones por las cuales las disposiciones del Convenio Modelo no se han adoptado en tales Convenios.

Como colofón a todo lo dicho, el Consejo encarga el Comité de Asuntos Fiscales:

a) Examinar las notificaciones así efectuadas e informar al Consejo como sea adecuado;

b) Proceder periódicamente al examen de las situaciones en las que la doble imposición pueda producirse, a la luz de la experiencia adquirida por los países Miembros, y formular cualquier proposición útil para eliminarla.

Finalmente el Consejo decide derogar la Recomendación del Consejo de 30 de julio de 1963.

NOTAS AL CAPITULO V

(1) Ley 50/77, de 14 de noviembre en sus artículos 41 al 45, se aborda por primera vez la regulación de los límites del secreto bancario. Las previsiones legales contenidas en los mencionados artículos fueron desarrolladas por la Orden de 14 de enero de 1978.

Como la normativa es anterior a la Constitución de 1978 hoy se ha planteado al más alto nivel jurisdiccional la cuestión de una posible colisión del régimen que se señala en la Ley y el derecho a la intimidad garantizado en el artículo 18 de la Constitución. La impugnación de un acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 14 de marzo de 1983 dio lugar a una primera sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 1983, la Audiencia Nacional relacionó la regulación contenida en la Ley de 14 de noviembre de 1977 con la establecida en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen. En esta línea entendió incompatible con los derechos constitucionales un acceso indiscriminado de la Administración a las cuentas bancarias. Apelada la sentencia, fue revocada por el Tribunal Supremo por sentencia de 29 de julio del año 1983. El Tribunal Supremo entendió que las cuentas corrientes y depósitos bancarios no forman parte estrictamente del ámbito de la intimidad recogido en el artículo 18 de nuestra Constitución, por lo cual no cabía entender la Ley 50/77 como inconstitucional, sin perjuicio de que determinadas anotaciones que figurasen en tales cuentas bancarias si formasen parte de la esfera de la intimidad personal. Finalmente, el recurrente acudió a través del Recurso de Amparo ante el Tribunal Constitucional, el cual por Auto dispuso la suspensión del cumplimiento del Acuerdo impugnado, al estar en juego derechos fundamentales de la persona.

Por Sentencia nº 110/1984, de 26 de noviembre (B.O.E. nº305 supl. de 21 de diciembre de 1984) se establece que la petición de la Inspección Fiscal de que el contribuyente o, en su defecto, la Entidad de crédito afectada, facilite las certificaciones de los movimientos de las cuentas del recurrente no supone en si la vulneración del derecho a la intimidad reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución ni de ningún otro derecho fundamental o libertad pública susceptible de Amparo. Tampoco puede afirmarse que exista esa vulneración porque la legislación vigente autorice a la Inspección Fiscal a pedir datos y antecedentes de los movimientos investigados, con el límite y alcance que se pone de manifiesto en la Sentencia que hemos citado anteriormente.

C A P I T U L O VI

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL QUE ESPAÑA
TIENE SUSCRITOS CON ALEMANIA, AUSTRIA, DINAMARCA, PORTUGAL Y SUIZA

EL CONVENIO HISPANO-ALEMAN

El Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio fue firmado el 5 de diciembre de 1966. (1)

La aplicación del Convenio va ligada al concepto de residencia, tal como dice el artículo I del Convenio. No da, como todos los demás, una definición de lo que se entiende por residencia, sino que en el artículo IV remite a la legislación interna de los Estados, si bien establece una serie de criterios supletorios para los casos dudosos.

En el artículo II se establece cuáles son los impuestos a que se aplica el Convenio, especificando que incluye los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Veamos ahora las disposiciones relativas al lugar de imposición de cada una de las rentas o elementos del patrimonio.

Impuestos sobre la renta

1.- Gravamen en la fuente.

-Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados, según lo establecido en el artículo VI del presente Convenio.

-Los beneficios que las empresas obtengan en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente serán gravados en este segundo Estado, de acuerdo con el artículo VII.

-Las rentas obtenidas por un profesional liberal residente en un Estado contratante mediante una instalación fija en el otro Estado, se gravarán en este último, así se establece en el artículo XIV del Convenio hispano-alemán.

-Las remuneraciones pagadas por o con cargo a fondos creados por la República Federal, un Land, o uno de sus organismos autónomos,

autoridades o administraciones locales a una persona física por servicios prestados a los mismos, pueden someterse a imposición en la República Federal. Estas remuneraciones están exentas del impuesto español, salvo que se paguen a un español que no tenga al mismo tiempo la nacionalidad alemana (artículo XVIII).

-Los sueldos, salarios y remuneraciones (artículo XV) que un residente en un Estado contratante perciba por un trabajo prestado en el otro Estado, se gravarán en éste si el trabajador permanece en éste más de 183 días y la remuneración no es pagada por un residente en ese Estado, ni se soporta por un establecimiento situado en él.

-Las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión, y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen (artículo XVII).

-Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado (artículo XVI) sin embargo dice De Luis que "el Convenio no permite que se graven en España las retribuciones de los consejeros, no residentes en ella, de sociedades alemanas que tengan establecimiento permanente en territorio español, como podría hacerse sin el Convenio, de conformidad con el artículo 80 del Texto Refundido del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal"⁽²⁾.

2.- Gravamen en el país de residencia.

- En primer lugar, se gravarán los beneficios de las empresas, salvo los obtenidos en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente (artículo VII).

- Igualmente las remuneraciones de los profesionales salvo que se obtengan en el otro Estado mediante una base fija (artículo XIV).

- Las ganancias de capital también se gravarán en el lugar de residencia del transmitente, salvo las derivadas de la enajenación de bienes inmuebles o de bienes muebles afectos al activo de un establecimiento permanente o instalación fija (artículo XIII).

- Las pensiones y remuneraciones similares serán gravadas en el lugar de residencia del perceptor (artículo XIX).

- Respecto a los beneficios procedentes de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional, se gravarán en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo VIII).

- Los sueldos y salarios en los que no concurren las circunstancias anteriormente citadas (artículo XV), se gravarán también en el lugar de residencia.

- Finalmente, todas las rentas no mencionadas expresamente se gravarán en el lugar de residencia (artículo XXI).

3.- Distribución entre los dos Estados del derecho a gravar.

Este es el sistema utilizado para los dividendos (artículo X); intereses (artículo XI) y royalties (artículo XII), para los cuales se establece un porcentaje limitado en el país de la fuente y el resto en el lugar de residencia.

Impuesto sobre el patrimonio

Según el artículo XXII, el patrimonio constituido por bienes inmuebles, según se define en el párrafo 2 del artículo VI, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes estén situados.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija utilizada para la prestación de servicios profesionales, puede someterse a imposición en el Estado contratante en que el establecimiento permanente o la base fija estén situados.

Los buques y aeronaves dedicados al tráfico internacional y los

activos que no sean bienes inmuebles, afectos a su explotación, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Método para evitar la doble imposición internacional

Viene regulado en el artículo XXIII que hace las siguientes precisiones:

En el caso de un residente de la República Federal, el impuesto se determinará de la siguiente manera:

a) Salvo que se apliquen las disposiciones del subpárrafo b)), se excluirán de la base del impuesto alemán todas las rentas de fuente española y todos los elementos del patrimonio situados en España que, de acuerdo con el presente Convenio, pueden someterse a imposición en España. Sin embargo, la República Federal, para calcular el tipo impositivo aplicable, tiene derecho a tomar en cuenta tales rentas o elementos de patrimonio. Cuando se trate de dividendos, la exclusión se aplica únicamente cuando los dividendos:

aa) se pagan a una sociedad de capitales (Kapitalgesellschaft), residente de la República Federal por una sociedad de capitales residente de España, siempre que la primer sociedad posea, por lo menos, el 25% del capital de la segunda; o

bb) consistan en una distribución de beneficios por una sociedad de personas en el sentido que el artículo X, párrafo 4, de este Convenio les atribuye.

Se excluirán también de la base del impuesto alemán, las acciones o participaciones cuyos dividendos, cuando se paguen, deban quedar, de acuerdo con lo previsto para el caso inmediatamente anterior, excluidos de la base imponible.

b) El impuesto español pagado de acuerdo con el presente Convenio por las rentas de fuente española o por los bienes situados en España será deducido de las cuotas del impuesto alemán correspondiente a estas rentas o bienes, en los siguientes casos:

- aa) dividendos a los que no se aplica el subpárrafo a) anterior;
- bb) intereses; si estos intereses se obtienen por una institución bancaria y, por aplicación del Decreto-Ley 19/1961, de 19 de octubre, se someten en España a un impuesto inferior al 10% de su importe bruto, se deducirá de la cuota el 10% del impuesto bruto de tales intereses;
- cc) cánones;
- dd) remuneraciones comprendidas en el párrafo 2 del artículo XVIII, pagadas a un nacional alemán que no tenga al mismo tiempo la nacionalidad española;
- ee) rentas procedentes de bienes inmuebles o el patrimonio integrado por tales bienes, cuando éstos no están vinculados efectivamente con un establecimiento permanente situado en España.

2.- En el caso de un residente de España, el impuesto se determinará de la siguiente manera:

a) Las rentas o el patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en la República Federal están, sin perjuicio de las disposiciones del párrafo b), exentos del impuesto español, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o elementos del patrimonio de esta persona, España puede aplicar el tipo impositivo que correspondería si tales rentas o elementos del patrimonio no estuviesen exentos.

b) El impuesto alemán exigido sobre las rentas que de acuerdo con las disposiciones de los párrafos 2 y 3 del artículo X, 2 del artículo XI, 2 del artículo XII y 1 del artículo XVIII, pueden someterse a imposición en la República Federal y no están exentas del impuesto español, será deducido de las cuotas del impuesto español. El impuesto alemán exigido por las rentas procedentes de los bienes inmuebles situados en la República Federal que no estén efectivamente vinculados con un establecimiento permanente situado en ella, y

por el patrimonio constituido por tales bienes inmuebles, será deducido de las cuotas del impuesto español correspondiente a tales rentas o bienes. Sin embargo, en todos estos casos la deducción no puede exceder de la parte del impuesto, computado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas o bienes situados en la República Federal. El impuesto pagado en la República Federal se deducirá también de las cuotas de los respectivos impuestos españoles a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

Este artículo XXIII regula, en dos párrafos diferentes, el método que Alemania y España seguirán para evitar la doble imposición.

Por lo que se refiere a Alemania se aplica como criterio general el de exención con progresividad; pero para los dividendos, intereses y royalties, así como para las rentas de bienes inmuebles que no pertenezcan a un establecimiento permanente y la remuneraciones que el Estado español pague a un alemán por servicios prestados a nuestro país, se aplica el sistema de imputación.

Por último y respecto a las inversiones financieras (artículo XXIII, 1 b), Alemania ha reconocido a España la imputación de impuestos no pagados (tax sparing) para que no queden sin efecto los incentivos concedidos, principalmente, por el Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961.

Por lo que afecta a España (artículo XXIII, párrafo 2) se establece como sistema general el de exención con progresividad. Pero para los dividendos, intereses, royalties y remuneraciones de funcionarios públicos, así como para las rentas de inmuebles que se graven en Alemania, España utilizará el método de imputación ordinaria.

Finalmente, el párrafo 2 preceptúa que la deducción se hará tanto del impuesto español sobre la renta como de los impuestos a cuenta del mismo.

Otras disposiciones del Convenio

Como todos los Convenios, el artículo III contiene una serie de

definiciones, al igual que numerosos artículos contienen definiciones de conceptos concretos, tales como dividendos, intereses, bienes inmuebles, etc.

En el artículo XX se recoge la exención en favor de los estudiantes de un Estado que completan su formación en el otro.

Para facilitar la aplicación del Convenio, el artículo XXV recoge el procedimiento amistoso y el artículo XXVI el intercambio de información.

Además, el artículo XXIV consagra el principio de no discriminación por razón de nacionalidad y el artículo XXVII establece que se respetarán los beneficios de que gozarán los cónsules y diplomáticos, a los que no se aplicará el Convenio.

Por último, en cuanto a la extensión territorial del Convenio, el artículo XXVIII establece que el presente Convenio se aplica también al Land de Berlín, a no ser que el Gobierno de la República Federal de Alemania haga declaración en contrario al Gobierno español dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor del presente Convenio.

Sobre el Convenio hispano-alemán, existen dos normas reglamentarias que son de aplicación específica, la Orden de 10 de noviembre de 1975 y la Orden de 30 de diciembre de 1977 que a continuación pasamos a examinar.

- Orden de 10 de noviembre de 1975, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta. (3)

Esta Orden distingue entre rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio (dividendos e intereses, respectivamente) y rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio (cánones).

Por lo que respecta a dividendos e intereses se establece, a su vez, una distinción entre:

A) Residentes de España y B) residentes de la República Federal

de Alemania.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España conforme a lo previsto en el artículo IV del Convenio, que hayan percibido dividendos o intereses procedentes de la República Federal de Alemania podrán pedir a las autoridades fiscales de este país la devolución del exceso de impuesto alemán retenido en la fuente sobre las referidas rentas. Este exceso consiste en la diferencia entre el importe de la cuota tributaria aplicada conforme a la legislación interna y el procedente teniendo en cuenta los límites establecidos en los artículos X y XI.

La solicitud de devolución o reembolso ha de hacerse utilizando el formulario DBA-SPANIEN/ Kapitalerträge (anexo número 1 a la presente Orden). El citado formulario será facilitado por las Delegaciones de Hacienda de España.

B) RESIDENTES DE LA REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA.-

Los dividendos o intereses procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de la República Federal de Alemania, se gravarán en España por el impuesto sobre las rentas del capital mediante retención en la fuente practicada con los límites establecidos en los artículos X y XI de dicho texto. Para que tenga lugar la aplicación de estos límites será preciso formular la petición a las autoridades fiscales españolas, por el deudor de las rentas, residente de España.

La solicitud se hará en el modelo de formulario EE.RFA-REDUCCION que figura como anexo número 2 de esta Orden. El formulario se facilitará, con carácter centralizado, por el Bundesamt für Finanzen, Bonn-Bad Godesberg.

Cuando no se haya utilizado el procedimiento previsto en los párrafos anteriores, la retención en la fuente del impuesto sobre las rentas del capital se efectuará aplicando las normas y los tipos tributarios contenidos en la legislación común española, tal y

como resultaría si no existiera Convenio. En este caso, la persona o entidad residente de la República Federal de Alemania, beneficiaria de las citadas rentas, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso del impuesto español retenido en la fuente. Este exceso estará constituido por la diferencia entre el impuesto español retenido de acuerdo con la legislación común y el que resultase por la aplicación de los límites establecidos en los artículos X y XI del Convenio.

Esta Orden consta de un segundo apartado donde hace referencia a las rentas comprendidas en el artículo XII del Convenio (cánones) se hace, igual que en dividendos e intereses, la distinción entre:

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

El Bundesamt für Finanzen, Bonn-Bad Godesberg, puede conceder que el límite de impuesto retenido en la fuente para las rentas consideradas como cánones, establecido en el artículo XII del Convenio, se aplique originaria y directamente por reducción al retener este gravamen el deudor de los rendimientos residente de Alemania.

Dicha autorización se realiza mediante la expedición por la autoridad fiscal del correspondiente certificado de reducción, cuya validez caduca a los tres años, siendo preciso obtener un nuevo certificado transcurrido este término desde su emisión.

No obstante, preceptúa la repetida Orden, cuando se hubiese retenido el impuesto por el deudor de los cánones según la legislación interna, sin aplicar el límite del artículo XII, de persona o entidad residente de España, beneficiaria de estas rentas, podrá pedir al Bundesamt für Finanzen, Bonn-Bad Godesberg, la devolución del exceso de impuesto retenido en la fuente. Esta petición se formulará en el mismo plazo y con los trámites previstos en el apartado Primero, A), de esta Orden.

B) RESIDENTES DE LA REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA.-

Los cánones procedentes de España que perciban las personas o Entidades que, conforme al artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de la República Federal de Alemania, se gravarán en España por el impuesto sobre las rentas del capital, median-

te retención en la fuente practicada con el límite establecido en el artículo XII de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España sin ser necesario que el acreedor residente de Alemania formule petición alguna desde las autoridades fiscales españolas, y si sólo la certificación acreditativa de que el beneficiario es residente de la República Federal de Alemania.

Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español según resulta de las normas y tipos tributarios contenidos en la legislación común española, como si no existiera el Convenio, la persona o Entidad residente de Alemania, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente.

Para finalizar con el Convenio hispano-alemán y, como pusimos de manifiesto anteriormente, existe otra Orden que hace referencia a la aplicación del artículo XII del Convenio.

-Orden de 30 de diciembre de 1977, sobre aplicación del artículo XII del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.⁽⁴⁾

Esta Orden determina el procedimiento a seguir para la mejor efectividad de los límites fijados en dichas disposiciones, estableciendo la posibilidad de un sistema de retención limitada en la fuente, pero permitiendo al propio tiempo la devolución del exceso del impuesto percibido por España en el caso en que la retención se hubiera practicado aplicando normas y tipos comunes, como si no existiera Convenio. El procedimiento a seguir es el siguiente:

a) Los cánones procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de la República Federal de Alemania, se gravarán en España por el impuesto sobre las rentas del capital, mediante retención en la fuente, practicada con el límite establecido en

el artículo XII de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España, utilizando el beneficiario el formulario EE-RFA, reducción-cánones (anexo número 1 a la presente Orden).

b) El formulario se facilitará por las Autoridades fiscales de Alemania.

c) A la declaración-liquidación tributaria que debe presentar reglamentariamente el deudor de los cánones se acompañará un formulario.

d) Cuando el deudor de los cánones hubiera retenido el impuesto, según las normas de la legislación interna española, como si no existiera Convenio, la persona o Entidad residente de la República Federal de Alemania, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso del impuesto español retenido en la fuente.

Para la solicitud de devolución se utilizará el formulario EE-RFA, devolución-cánones (anexo número 2 a la presente Orden), que facilitarán las autoridades fiscales alemanas.

EL CONVENIO HISPANO-AUSTRIACO

El Convenio existente entre Austria y España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio es de fecha 20 de diciembre de 1966.⁽⁵⁾

En cuanto a las personas a que se aplicará, dice el artículo I que lo será a los residentes en uno o en ambos Estados contratantes, definiéndose la residencia en el artículo IV, donde se establece que se considera residente de un Estado contratante a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Los impuestos a los que es aplicable son los de la renta y el patrimonio que expresamente se enumeran en el artículo II o los que en el futuro sustituyan a éstos, de naturaleza idéntica o análoga.

Impuestos sobre la renta

1.- Gravamen en la fuente.

-Las rentas procedentes de los bienes inmuebles sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados, según se establece en el artículo VI, parrafo I.

-Los beneficios que una empresa obtenga mediante un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, serán gravados únicamente en este último, debiendo entenderse lo que sea establecimiento permanente de acuerdo con el concepto incluido en el artículo V. (artículo VII).

-Las rentas obtenidas mediante el ejercicio de una profesión liberal en el Estado contratante que no es el de residencia mediante una base fija, se gravarán en este último (artículo XIV).

-Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas por o con cargos a fondos creados por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas, una de sus autoridades

locales o una Corporación de derecho público de este Estado a una persona física en consideración a servicios prestados anteriormente a los mismos en el ejercicio de funciones de carácter público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado (artículo XX), señalándose en el párrafo segundo de este mismo artículo que las disposiciones de los artículos XVI, XVII y XIX se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios prestados en relación con las actividades comerciales o industriales realizadas por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas, una de sus autoridades locales o una Corporación de derecho público del mismo.

-Los sueldos, salarios y remuneraciones (artículo XVI) que un residente en un Estado contratante perciba por un trabajo prestado en el otro Estado, se gravarán en este último si el trabajador permanece en él más de 183 días en el año fiscal considerado y la remuneración no es pagada por un residente en ese Estado, ni se soporta por un establecimiento situado en él.

-Las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen (artículo XVIII).

-Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una Sociedad residente de otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

-Para los agentes mediadores se establece en el artículo XV que las disposiciones del artículo VII se aplican a las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el otro Estado contratante por sus actividades como corredor, comisionista general o mediador de cualquier clase que goce de un estatuto independien-

te, estableciéndose en el artículo VII que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2.- Gravamen en el país de residencia.

-Se gravarán los beneficios de las empresas con residencia en un Estado contratante sólo en éste, salvo que los obtengan en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente (artículo VII).

-Del mismo modo, las remuneraciones de los que ejerzan profesiones liberales residentes en un Estado contratante se gravarán en éste, salvo que se obtengan en el otro Estado mediante una instalación fija (artículo XIV).

-Las plusvalías procedentes de la enajenación de bienes también se gravarán en el Estado de residencia del transmitente, salvo que las plusvalías deriven de la enajenación de bienes inmuebles o de bienes muebles afectos a un establecimiento permanente o instalación fija (artículo XIII).

-Las pensiones y remuneraciones similares serán gravadas en el lugar de residencia del perceptor (artículo XIX).

-Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional o de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, sólo se someterán a imposición en el lugar en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo VIII).

-Los sueldos y salarios en los que no concurren las circunstancias anteriormente citadas (artículo XVI), se gravarán en el lugar de residencia.

-Finalmente, todas las rentas no mencionadas expresamente se gravarán en el lugar de residencia (artículo XXI).

3.- Distribución entre los dos Estados del derecho a gravar.

Para dividendos (artículo X), intereses (artículo XI) y royalties (artículo XII), se establece el gravamen en un porcentaje limitado en el país de la fuente y el resto en el lugar de residencia.

Impuestos sobre el patrimonio

En el artículo XXIII del Convenio, párrafo cuarto, se incluye la regla general de que se grava en el lugar de residencia, no obstante se establecen las siguientes excepciones:

El patrimonio constituido por bienes inmuebles sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes estén situados.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija utilizada para el ejercicio de una actividad profesional, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que el establecimiento permanente o la base fija estén situados.

Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, así como los bienes muebles afectos a su explotación, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Método para evitar la doble imposición

Viene regulado en el artículo XXIV, donde se establece que cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el

primer Estado, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, dejará exentas tales rentas o bienes, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de esta persona, pueda aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del artículo X, párrafo 2, artículo XI, párrafo 2, y artículo XII, párrafo 2, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto sobre las rentas de esta persona una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, computada antes de la deducción, correspondiente a la renta obtenida en el otro Estado contratante.

En España, el impuesto pagado en Austria se deducirá también del impuesto a cuenta, de conformidad con las disposiciones del párrafo anterior.

Cuando el impuesto español a cuenta se exija antes de los impuestos austríacos que, de acuerdo con el presente Convenio, son deducibles de los mismos, y las cuotas de los impuestos generales españoles no permitan deducir la cantidad que corresponda con arreglo a este párrafo y al precedente, se devolverá el exceso.

Como hemos podido observar, el párrafo primero establece el criterio general a utilizar para evitar la doble imposición, que es el de exención con progresividad. Sin embargo, el párrafo segundo establece para los dividendos, intereses y royalties el sistema de imputación ordinaria.

En el párrafo tercero se aclara, en primer lugar, que el impuesto pagado en Austria podrá deducirse también del impuesto español a cuenta. Después, se ocupa de un caso particular, recogido en ese párrafo mediante una extraña redacción. Consiste este caso en que primero se cobra un impuesto español a cuenta, luego se cobre el impuesto austríaco y entonces al cobrarse en España el impuesto

general, la cuota no sea suficiente para deducir la cantidad que corresponda. En esos casos, el Estado devolverá el exceso.

Otras disposiciones del Convenio

Al igual que en los demás Convenios, en el artículo III se contienen una serie de definiciones, a las que se podía unir la del artículo IV (residencia), la del artículo V (establecimiento permanente) y todas las contenidas a lo largo del texto del Convenio al regular cada una de las materias, así por ejemplo dividendos, intereses y royalties.

En el artículo XXV se establece el principio de no discriminación por nacionalidad.

En el artículo XXVI se recoge el llamado procedimiento amistoso.

En el artículo XXVII se regula la disposición relativa al intercambio de información y en el artículo XXVIII se establece la no aplicación del Convenio a los funcionarios diplomáticos y consulares.

El Convenio hispano-austríaco se completa con la Orden de 26 de marzo de 1971,⁽⁶⁾ por la que se regula el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-austríaco para evitar la doble imposición, de 20 de diciembre de 1966.

La presente Orden distingue entre rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio y rentas comprendidas en el artículo 12 del citado Convenio, estableciéndose, a su vez, distinción entre:

A) Residentes de España y residentes de la República de Austria, Por último, esta Orden distingue en el apartado tercero que organos pueden expedir los certificados de residencia.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España a tenor de lo establecido en el artículo IV del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición, de 20 de diciembre de 1966, y hayan percibido dividen-

dos o intereses procedentes de la República de Austria, podrán pedir a las Autoridades fiscales de Austria la devolución del exceso del impuesto austríaco retenido en la fuente sobre las referidas rentas. Este exceso estará constituido por la diferencia entre el impuesto austríaco retenido en la fuente y el que resultare por aplicación de los límites establecidos en los artículos 10 y 11 del Convenio.

La petición de devolución se hará necesariamente en el formulario R-A/SP que figura como Anexo número I de la presente Orden. Este formulario, en versión española y alemana, se facilitará por las Delegaciones de Hacienda de España.

Cumplimentados por la persona o entidad beneficiaria de los dividendos o de los intereses los datos que figuran en el formulario, éste se presentará en la Delegación de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal. La presentación deberá hacerse dentro de un plazo de tres años a contar de la determinación del año civil en el curso del cual comenzaron a ser exigibles las rentas de que se trata. La Sección de Convenios Internacionales de dicha Delegación o, en su defecto, la oficina a la que corresponda la liquidación del Impuesto sobre las Rentas del Capital, teniendo en cuenta los antecedentes que obren en ellas y, en su caso, el documento nacional de identidad, pasaporte o documento acreditativo de la residencia, cuya exhibición podrá ser exigida, extenderá la diligencia que figura incluida en el formulario.

El ejemplar en idioma alemán del formulario se cursará por medio de las autoridades competentes en el sentido del artículo 3º del Convenio, a la Oficina de Impuestos de Austria (Finanzamt).

En el propio formulario figuran instrucciones que deberán observarse cuando se trate de varias devoluciones cuyo derecho nazca en el curso de un mismo año civil; y los justificantes que deberán aportarse a las peticiones, así como el correspondiente poder cuando se actúe por representación.

B) RESIDENTES DE LA REPUBLICA DE AUSTRIA.-

Los dividendos e intereses procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo 4º del Convenio, tengan la condición de residentes de la República de Austria, se gravarán en España por el Impuesto sobre las Rentas del Capital mediante retención en la fuente practicada con los límites establecidos en los artículos 10 y 11 de dicho texto. Para que tenga lugar la aplicación de estos límites será preciso formular la petición a las Autoridades fiscales españolas.

La solicitud se hará necesariamente en el modelo de formulario EE-RA, REDUCCION, que figura como Anexo número 2 de esta Orden. El formulario se facilitará por las Direcciones Provinciales y Finanzas de Austria (Finanzlandesdirektionen). Cumplimentando el formulario y extendida por la Oficina competente de Austria la diligencia que figura en el mismo, el beneficiario de los dividendos o los intereses remitirá los dos ejemplares redactados en idioma español a la persona o entidad residente en España deudora de las expresadas rentas. Esta persona o entidad, al abonar los dividendos o los intereses, efectuará la retención del Impuesto español sobre las Rentas del Capital aplicando los límites del Convenio (artículos X y XI)

La persona o entidad residente de España que pague los dividendos o los intereses de que se trata, acompañará a la declaración-liquidación tributaria que reglamentariamente debe presentar en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, uno de los ejemplares del formulario, el cual servirá de justificante de que se ha efectuado la retención de dicho impuesto con los límites del Convenio.

Cuando no se haya utilizado el procedimiento previsto con los dos números anteriores, la retención en la fuente del Impuesto sobre las Rentas del Capital se efectuará aplicando las normas y los tipos tributarios contenidos en la legislación común española, tal

y como resultaría si no existiera Convenio. En este caso, la persona o entidad residente de la República de Austria, beneficiaria de las citadas rentas, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas las devoluciones del exceso del impuesto español retenido en la fuente. Este exceso estará constituido por la diferencia entre impuesto español retenido de acuerdo con la legislación común y el que resultare por aplicación de los límites establecidos en los artículos X y XI del Convenio.

La solicitud se hará necesariamente en el modelo de formulario EE-RA, DEVOLUCION, que figura como Anexo número 3 de esta Orden. El formulario se facilitará por las Direcciones Provinciales de Finanzas de Austria (Finanzlandesdirektionen).

Cumplimentado el formulario y extendida por la Oficina competente de Austria la diligencia correspondiente, el ejemplar del mismo redactado en idioma español se remitirá directamente por el beneficiario de los dividendos o intereses a la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal de la persona o entidad que hubiere pagado las expresadas rentas.

A la solicitud de devolución se acompañará una certificación expedida por la persona o entidad obligada a retener el impuesto, en la que conste la fecha y el número de la carta de pago del ingreso en que estuviera comprendida la retención efectuada al beneficiario. Cuando los datos relativos al ingreso se tomen directamente por la Administración, se harán constar en el expediente por medio de diligencia. Si la certificación no se acompañara a la solicitud ni constaran en la Delegación de Hacienda respectiva los datos que deben figurar en aquélla, la Oficina de gestión requerirá al que hubiere presentado la solicitud para que en el plazo de treinta días subsane la falta.

Cuando el beneficiario de los dividendos o de los intereses actúe por medio de persona que le represente, se unirá también a la solicitud el correspondiente poder que lo acredite.

La solicitud de devolución se formulará en la Delegación de Hacienda respectiva dentro del plazo máximo de un año contado desde la fecha del ingreso. A estos efectos se entenderá como fecha de ingreso el último día del plazo en que reglamentariamente debe efectuarlo la persona o entidad que retuvo el impuesto.

Cuando la persona o entidad obligada a retener el impuesto no ingrese éste dentro del plazo reglamentario, el derecho a pedir la devolución no caducará hasta que haya transcurrido un año desde la fecha del ingreso efectivo.

El expediente se tramitará por la Sección de Convenios Internacionales o, en su defecto, por la oficina liquidadora del impuesto, del modo establecido en el artículo 6º del Decreto 363/1971, de 25 de febrero. El acuerdo de devolución se dictará por el Delegado de Hacienda.

En el mismo formulario podrán solicitarse varias devoluciones cuando todas ellas se encuentren dentro del plazo indicado en el número anterior, siempre que correspondan a ingresos efectuados en una misma Delegación de Hacienda.

Rentas comprendidas en el artículo XII del Convenio.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.—

El impuesto austríaco sobre los cánones procedentes de Austria que perciban las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España a tenor de lo establecido en el artículo IV del Convenio, podrá ser objeto de retención en la fuente efectuada por el deudor de las rentas, aplicando los límites contenidos en el artículo XII. Para que se efectúe esta retención al tipo reducido, el acreedor residente de España lo interesará del deudor residente de Austria. En este caso no será preciso la utilización de formulario especial.

No obstante, cuando el deudor de los cánones al retener el impuesto austríaco no aplicará los límites establecidos en el artícu-

lo XII del Convenio, la persona o entidad residente de España, beneficiaria de estas rentas, podrá pedir a las autoridades fiscales de Austria la devolución del exceso de impuesto austríaco retenido en la fuente. La petición deberá hacerse dentro de un plazo de tres años a contar de la terminación del año civil en el curso del cual comenzaron a ser exigibles los cánones, sin que tampoco se precise la utilización del formulario especial.

B) RESIDENTES DE LA REPUBLICA DE AUSTRIA .-

Los cánones procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme el artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de la República de Austria, se gravarán en España por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, mediante retención de la fuente practicada con el límite establecido en el artículo XII de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España, sin ser necesario que el acreedor residente de Austria formule petición alguna ante las autoridades fiscales españolas.

En la declaración-liquidación tributaria que debe presentar reglamentariamente el deudor de los cánones, se hará constar necesariamente que el beneficiario de los mismos es residente de la República de Austria, expresando además las circunstancias que sobre este particular figuren en los respectivos documentos otorgados por el uso, o la concesión del uso de los derechos y elementos en general contenidos en el artículo XII del Convenio.

Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español según resultase por aplicación de las normas y tipos tributarios contenidos en la legislación común española, como si no existiera el Convenio, la persona o entidad residente en Austria, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente. Para la solicitud de devolución no se precisará utilizar for-

formulario especial. A la solicitud se acompañará documento acreditativo de la condición de residente de Austria en el sentido del Convenio, expedido por las Autoridades fiscales de Austria, así como la certificación a que se refiere el número 3) del apartado Primero B) de esta orden, comprensiva del ingreso del Impuesto de los cánones de que se trata.

Excepto en la materia específica de formularios, las devoluciones a que se refieren los párrafos procedentes se regularán por las disposiciones que, con referencia a dividendos e intereses, se contienen en el número acabado de indicar.

Certificados.

Dentro de sus respectivas competencias de orden territorial, las Secciones de Convenios Internacionales de las Delegaciones de Hacienda o, en su defecto, las Oficinas liquidadoras de los impuestos convenidos expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito, para los efectos de aplicar el Convenio por las personas y entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo IV del mismo.

Sin perjuicio de los datos y antecedentes que obran en las expresadas Oficinas, para probar el hecho de la residencia podrá exigirse del solicitante que exhiba los documentos indicados en el apartado Primero, A) de esta Orden.

Igualmente corresponderá a las expresadas Oficinas expedir otros certificados que se soliciten de las mismas por las personas y entidades interesadas, siempre que tengan por objeto el que por España o por Austria se apliquen cualesquiera de las disposiciones del Convenio.

EL CONVENIO HISPANO-DANES

El Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio es de 3 de julio de 1972.⁽⁷⁾

Al igual que todos los Convenios elaborados siguiendo el modelo de la O.C.D.E., se aplica a los residentes de los Estados contratantes, según el artículo I. En cuanto al ámbito objetivo (artículo II) alcanza a los impuestos sobre la renta y el patrimonio existentes en los Estados contratantes, ya sean existentes en la actualidad o impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga.

Examinaremos a continuación las disposiciones relativas al lugar de imposición de cada una de las rentas o elementos del patrimonio.

Impuestos sobre la renta

I.- Gravamen en la fuente.

-Las rentas procedentes de bienes inmuebles (artículo VI), cualquiera que sea la forma de explotación, añadiéndose en el párrafo 4 que tal disposición se aplica incluso a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

-Los beneficios que una empresa obtenga mediante un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, serán gravados únicamente en este último (artículo VII), entendiéndose la expresión establecimiento permanente en el sentido que le da el artículo V del propio Convenio.

-Las rentas obtenidas mediante el ejercicio de una profesión liberal en el otro Estado se gravarán en dicho Estado (artículo XIV) en dos casos: 1) si se tiene una instalación fija en él; 2) si permanece en el Estado en que no tiene su residencia, prestando sus servicios, en uno o varios períodos por un total de 90 días o más al año. Este segundo supuesto es una novedad respecto a otros Con-

venios y es un paso más para adaptar los Convenios a la realidad.

-Los sueldos, salarios y remuneraciones (artículo XV) obtenidos por razón de un empleo en un Estado, quedarán sujetos en éste, siempre que el trabajador permanezca en él durante más de 183 días al año y la remuneración sea pagada por un residente de ese Estado, sin que se soporte por un establecimiento o base fija situado en el otro Estado.

-Las participaciones de los miembros del Consejo de Administración o de Vigilancia o de otro órgano similar de una sociedad residente en un Estado contratante, quedarán sometidos a imposición en este último Estado (artículo XVI), aunque ellos residan en el otro Estado.

-Los artistas y deportistas tributarán en el lugar en que actúen, así se establece en el artículo XVII.

-En cuanto a remuneraciones y pensiones públicas, es decir, pagadas por servicios que se prestan o han prestado al Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, se gravarán únicamente en el Estado que las satisface (artículo XIX).

2.- Gravamen en el país de residencia.

-Los beneficios de las empresas residentes en un Estado contratante se gravarán en éste, salvo, como acabamos de ver, si obtiene rentas en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente (artículo VII).

-Las remuneraciones obtenidas en el ejercicio de una profesión liberal se gravan en el Estado de residencia, salvo que se obtengan en el otro Estado mediante una base fija, como ya hemos podido señalar anteriormente (artículo XIV).

-Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes se gravarán en el Estado de residencia del transmitente (artículo XIII, párrafo tercero), salvo si se trata de bienes inmuebles, que según el párrafo primero se gravarán en el lugar de situación, o de

bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija, según el párrafo segundo.

-Las rentas procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, se sujetarán a tributación en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo VIII).

-Los sueldos y salarios del trabajo dependiente en que no concurren las circunstancias que anteriormente hemos citado se gravarán en el lugar de residencia del perceptor (artículo XV).

-Las pensiones y remuneraciones similares, no derivadas de cargo público, se someten a imposición en el lugar de residencia del perceptor (artículo XVIII).

-Los Catedráticos y Profesores sólo quedarán sujetos a imposición en el Estado de residencia, si su visita, con el objeto de enseñar o investigar, al otro Estado no excede de dos años (artículo XX).

-Los estudiantes residentes en un Estado contratante y que visiten temporalmente el otro, tampoco quedarán sujetos en este último, siempre que su actividad principal sea el estudio (artículo XXI).

-Las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Impuestos sobre el patrimonio

La norma general es la imposición en el lugar de residencia, según lo establecido en el artículo XXII, párrafo cuarto, no obstante podemos distinguir las siguientes excepciones:

-Patrimonio constituido por bienes inmuebles, para los cuales rige el artículo VI, párrafo primero.

-Patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o que pertenezcan a una base fija para el ejercicio de una profesión liberal, se gravarán en el lugar de situación del establecimiento permanente o base fi-

ja (párrafo segundo).

-Los buques y aeronaves dedicados al tráfico internacional y los bienes muebles afectos a su explotación se gravarán en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (párrafo tercero).

3.- Distribución entre los dos Estados del derecho a gravar.

Se establece para los dividendos (artículo X), intereses (artículo XI) y royalties (artículo XII) el gravamen en un porcentaje limitado para el país de la fuente y el resto, en el lugar de residencia.

Método para evitar la doble imposición

Viene regulado en el artículo XXIV que establece lo siguiente:

Cuando un residente de Dinamarca obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en España, Dinamarca, salvo lo dispuesto en los números 3 y 4, (a continuación señalaremos el contenido de estos párrafos) deducirá el impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio la parte del impuesto que corresponda según el caso, a la renta o patrimonio que pueda gravarse en España.

Cuando un residente de España obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Dinamarca, salvo lo dispuesto en los números 3 y 4, dejará exentas tales rentas o bienes, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de este residente puede aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto sobre las rentas de este residente una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contra-

tante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto correspondiente a las rentas obtenidas en el otro Estado contratante, computado antes de la deducción. En el caso de España, la deducción del impuesto danés se hará con las limitaciones y condiciones previstas en este número, tanto de los impuestos generales como de los impuestos a cuenta.

Cuando un residente de otro Estado contratante posea bienes inmuebles no vinculados a un establecimiento permanente que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto sobre el patrimonio de este residente una cantidad igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en el otro Estado contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto correspondiente al patrimonio poseído en el otro Estado contratante, computado antes de la deducción.

Las disposiciones del párrafo tercero que acabamos de señalar, se aplicarán cuando se haya concedido una exención o reducción del impuesto español que grava los dividendos, intereses o cánones, como si no existiese tal exención o reducción.

Como podemos ver, este artículo establece un criterio diferente para Dinamarca y para España. Dinamarca aplicará como regla general el método de imputación ordinaria, mientras que España utilizará el de exención con progresividad, con excepción de los bienes inmuebles no afectos a un establecimiento permanente, para los cuales ambos Estados utilizan el método de imputación. Por lo que se refiere a dividendos, intereses y cánones (párrafos tercero y quinto), ambos Estados utilizarán el sistema de imputación, utilizándose la modalidad de imputación de impuestos no pagados cuando se haya concedido una exención o reducción del impuesto español.

Otras disposiciones del Convenio

Al igual que en todos los Convenios se contienen una serie de

definiciones, como son Estado contratante, establecimiento permanente, bienes inmuebles, etc.

Junto a tales normas, es importante distinguir la referente a no discriminación que se contiene en el artículo XXV, estableciendo que los nacionales de un Estado contratante, sean o no residentes de este Estado, no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están o pueden estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

El artículo XXVI se refiere al denominado procedimiento amistoso. El artículo XXVII se ocupa del intercambio de información, disponiéndose que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio y de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el mismo que se exijan de acuerdo con él. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio.

Por último, el artículo XXVIII establece que las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

El Convenio hispano-danés se completa con la Orden de 4 de diciembre de 1978,⁽⁸⁾ sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 3 de julio de 1972.

Esta Orden establece que la aplicación de las disposiciones del Convenio, como son las relativas a dividendos, determinan la con-

veniencia de establecer, de acuerdo con el artículo 10 del texto convencional, normas que regulen el procedimiento a seguir para la mejor efectividad de los límites que se establecen en dicha disposición; lo propio ocurre en materia de intereses y cánones, de acuerdo con los artículos 11 y 12 del citado texto.

Se siguen, por regla general, las directrices establecidas en reglamentaciones de anteriores Convenios internacionales del mismo carácter, introduciendo las peculiaridades impuestas por las especialidades del sistema fiscal de Dinamarca.

La citada Orden hace la distinción entre rentas comprendidas en el artículo 10 del Convenio y rentas comprendidas en los artículos 11 y 12 del Convenio con respecto a los Residentes de España y la distinción entre rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio y rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio con respecto a los Residentes de Dinamarca.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

1) Rentas comprendidas en el artículo 10 del Convenio.

Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España, conforme a lo previsto en el artículo 4 del Convenio, que hayan percibido dividendos de fuente danesa, podrán solicitar a las autoridades fiscales de Dinamarca la devolución del exceso de impuesto danés retenido en la fuente sobre las citadas rentas. Este exceso consiste en la diferencia entre el importe de la cuota tributaria aplicada conforme a la legislación interna y el procedente teniendo en cuenta los límites establecidos en el artículo 10 del Convenio.

La solicitud de devolución deberá hacerse utilizando el formulario "U 36 E" (Anexo I a la presente Orden). Este formulario se facilitará por las Delegaciones de Hacienda en España.

Cumplimentados por la persona o entidad beneficiaria de los dividendos los datos que figuran en el formulario, éste se presenta-

rá en la Delegación de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal. La Sección de Convenios Internacionales o a la oficina que desempeñe tales funciones en dicha Delegación, teniendo en cuenta los antecedentes que obren en ella y, en su caso, el documento nacional de identidad, pasaporte o documento acreditativo de la residencia cuya exhibición podrá ser exigida, extenderá la diligencia que figura incluida en el formulario. Una vez diligenciado, el solicitante enviará los ejemplares correspondientes (1 y 2) al Statsskattedirektoratet, Kildeskat, Box 100; DK-3.460 Birkerød, Dinamarca; el tercer ejemplar (3) quedará en poder de la persona solicitante.

2) Rentas comprendidas en los artículos 11 y 12.

Por no existir retención impositiva de Dinamarca, no es preciso reglamentar un procedimiento aplicativo de los límites contenidos en tales artículos del Convenio.

B) RESIDENTES DE DINAMARCA.-

1) Rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio.

a) Los dividendos e intereses procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo 4 del Convenio, tengan la condición de residentes de Dinamarca se gravarán en España por los impuestos sobre la Renta mediante retención en la fuente, practicada en los límites establecidos en los artículos 10 y 11 de dicho texto. Para que tenga lugar la aplicación de estos límites será preciso formular la petición a las Autoridades fiscales españolas.

b) La solicitud se hará necesariamente en el modelo de formulario EE-D, Reducción (Anexo II de esta Orden), que facilitarán las Autoridades fiscales de Dinamarca. Cumplimentando el formulario por el beneficiario o su representante y extendida la diligencia que figura en el mismo por la Oficina competente de Dinamarca, remitirá aquél los dos ejemplares redactados en idioma español a la persona o entidad residente de España, deudora de las expresadas ren-

tas. Esta persona o entidad, al abonar los dividendos o los intereses efectuará la retención del impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicando los límites del Convenio (artículos 10 y 11), y acompañando a las declaración-liquidación tributaria, que reglamentariamente debe presentar en la Delegación de Hacienda correspondiente uno de los ejemplares del formulario como justificante de que la retención impositiva ha sido efectuada, teniendo en cuenta el límite convencional; el segundo ejemplar en idioma español será conservado para constancia por la persona o entidad deudora residente de España. Un ejemplar en idioma danés quedará en poder del beneficiario de los dividendos o los intereses, y el otro, en danés será para la Administración fiscal de Dinamarca a los correspondientes efectos.

c) Si no se ha utilizado el procedimiento de reducción y el impuesto ha sido retenido, según las normas de la legislación interna española, la aplicación del límite convencional se efectuará por devolución del exceso de impuesto retenido.

La solicitud se hará en el modelo EE-D, Devolución (Anexo III a la presente Orden), que facilitarán las Autoridades fiscales de Dinamarca. Cumplimentando el formulario y certificada la residencia por la Oficina fiscal competente de Dinamarca, el ejemplar en español, se remitirá por el beneficiario o su representante a la Delegación de Hacienda del domicilio del deudor de las rentas. Un ejemplar del formulario, en danés, será para las autoridades fiscales de Dinamarca, y el otro, asimismo en danés, para el propio beneficiario.

A esta solicitud deberá acompañarse certificación expedida por la persona o entidad obligada a retener el impuesto, en la que conste la fecha y el número de la carta de pago del ingreso, en que estuviere comprendida la retención efectuada al beneficiario. Cuando los datos se tomen directamente por la Administración se harán constar en el expediente por medio de diligencia. Si la certificación no se acompañara a la solicitud, ni constaran en la Delegación de

Hacienda respectiva los datos que deben figurar en aquélla, la oficina de gestión requerirá al que hubiera presentado la solicitud para que en el plazo de treinta días subsane la falta.

Cuando el beneficiario de los dividendos o los intereses actúe por medio de persona que le represente se unirá también a la solicitud, el correspondiente poder acreditativo.

La solicitud de Devolución se formulará en la Delegación de Hacienda respectiva, en el plazo de un año, que empezará a contarse desde las fechas siguientes: en el caso de dividendos, una vez transcurridos dos meses a partir del día en que dichas rentas fueron exigibles; y en el de los intereses, a partir del último día del primer mes siguiente al trimestre natural en que dichos intereses fueron exigibles.

El expediente se tramitará por la Sección de Convenios Internacionales o, en su defecto, por la oficina encargada del servicio, en la forma establecida en el artículo VI del Decreto 363/1971, de 25 de febrero; el acuerdo de devolución se dictará por la Delegación de Hacienda respectiva.

d) En un mismo formulario podrán solicitarse varias devoluciones cuando todas ellas se encuentren dentro del plazo indicado en la letra c) anterior y correspondan a ingresos efectuados en una misma Delegación de Hacienda.

2) Rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio.

a) Los cánones procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme el artículo 4 del Convenio, tengan la condición de residentes de Dinamarca se gravarán en España por los Impuestos sobre la Renta mediante retención en la fuente practicada con el límite establecido en el artículo XII de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España, sin ser necesario que el acreedor residente de Dinamarca formule petición alguna ante las autoridades fiscales españolas.

En la declaración-liquidación tributaria que debe presentar re-

elementariamente el deudor de los cánones se hará constar necesariamente que el beneficiario de los mismos es residente de Dinamarca, expresando además, las circunstancias que sobre este particular figuren en los respectivos documentos otorgados para el uso o la concesión del uso de los derechos y elementos en general contenidos en el artículo XII del Convenio. A tal declaración se acompañará documento acreditativo de la condición de residentes de Dinamarca, en el sentido del artículo 4 del Convenio, expedido por las autoridades fiscales de Dinamarca.

b) Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español, según resultare de la aplicación de las normas y tipos tributarios contenidos en la legislación interna española, como si no existiera Convenio, la persona o entidad residente de Dinamarca, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente. Para la solicitud de devolución no se precisará utilizar formulario especial. A la solicitud se acompañará documento acreditativo de la condición de residente de Dinamarca, en el sentido del artículo 4 del Convenio, expedido por las Autoridades fiscales de Dinamarca, así como la certificación a que se refiere el apartado segundo A) c), párrafo tercero, de esta Orden, comprensiva del ingreso del impuesto sobre cánones de que se trate.

Excepto en la materia específica de formularios, estas devoluciones que se regularán por las disposiciones que, con referencia a dividendos e intereses, se contienen en el ya citado apartado segundo A), c).

Certificados.

Dentro de sus respectivas competencias de orden territorial las Sesiones de Convenios Internacionales de las Delegaciones de Hacienda, o, en su defecto, las oficinas liquidadoras de los impuestos convenidos, expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito, a los efectos

de la aplicación del Convenio, por las personas y entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo 4 del mismo.

Sin perjuicio de los datos y antecedentes que obren en las expresadas oficinas, para probar el hecho de la residencia podrá exigirse del solicitante la exhibición del documento nacional de identidad, pasaporte o documento acreditativo de la residencia.

Igualmente corresponderá a las expresadas oficinas expedir los demás certificados que se les soliciten por las personas o entidades interesadas, siempre que tengan por objeto el que por España o por Dinamarca se apliquen cualesquiera de las disposiciones del Convenio.

EL CONVENIO HISPANO-PORTUGUES

El Convenio entre España y Portugal para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta es de 29 de mayo de 1968⁽⁹⁾.

Es aplicable, en cuanto a su ámbito objetivo (artículo II) a todos los impuestos sobre la renta existentes en ambos países.

Las normas contenidas en el Convenio podemos clasificarlas así:

Impuestos sobre la renta

1.- Gravamen en la fuente.

-Las rentas procedentes de la explotación de bienes inmuebles en cualquier forma que se realice, corresponde al lugar de situación del inmueble (artículo VI).

-Los beneficios de una empresa residente en un Estado contratante mediante un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, se gravarán únicamente en este último, de conformidad con lo establecido en el artículo VII del presente Convenio, debiendo entenderse por establecimiento permanente lo que dice el artículo V del propio Convenio.

-Las rentas que se obtengan por el ejercicio de una profesión liberal mediante una base fija en el otro Estado, se gravarán en este último (artículo XIV).

-Respecto a las remuneraciones, incluidas las pensiones pagadas por el Estado, bien directamente, bien con cargo a un fondo especial, se gravarán en el Estado que las paga, pero se aplicarán las normas de los artículos XV que es el regulador del trabajo dependiente; artículo XVI que es el que regula las participaciones de Consejeros y artículo XVIII que es donde se regulan las pensiones, para los servicios prestados en relación con las actividades comerciales o industriales ejercidas por uno de los Estados contratantes o una de sus entidades locales.

-Los sueldos, salarios y remuneraciones de un trabajo depen-

diente prestado en un Estado, se someterán a tributación en éste, según se desprende del párrafo segundo del artículo XV, si el trabajador permanece en él durante más de 183 días al año y la remuneración se paga por un residente en este Estado y no se soporta por un establecimiento situado en el Estado de residencia.

-Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente, de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, siempre que tales remuneraciones se fijen y paguen por la sociedad por su participación en las actividades del Consejo de Administración o de vigilancia (artículo XVI). En otro caso se aplicarán las disposiciones del artículo XV que es el que regula el trabajo dependiente, regulándose en dicho artículo que los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, la remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

-Las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades profesionales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen (artículo XVII).

-Las rentas que un agente mediador, residente de un Estado contratante, obtenga por la prestación de los servicios típicos de su actividad, solamente podrán ser sometidas a imposición en este Estado, a menos que realice operaciones en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente o de una base fija situada en este último. En este caso, las rentas que obtenga pueden ser sometidas a imposición en este otro Estado, pero sólo en

la medida en que sean imputables al establecimiento permanente o, en su caso, a la base fija. Este mismo artículo XX da la definición de lo que se debe entender por agente mediador, estableciendo que con este término se designa a toda persona que, bajo un estatuto independiente y mediante remuneración, trata de facilitar transacciones entre otras partes (artículo XX).

2.- Gravamen en el país de residencia.

-Los beneficios de las empresas residentes en un Estado contratante tributarán en éste (artículo VII), salvo si obtienen rentas en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente.

-Los beneficios obtenidos en el ejercicio de una profesión liberal, se gravarán únicamente en el Estado de residencia, salvo que se obtengan en el otro Estado mediante una base fija (artículo XIV).

-Con respecto a las ganancias de capital (plusvalías), se establece la norma general de que se gravarán en el lugar de residencia del transmitente, según el párrafo tercero del artículo XIII, salvo para las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles (párrafo primero), de la enajenación de bienes muebles que formen el activo de un establecimiento permanente o base fija (párrafo segundo) que tributarán en el lugar de situación, y las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves dedicados al tráfico internacional y embarcaciones dedicadas a la navegación interior, así como los bienes muebles afectos a su explotación, que tributarán en el lugar de situación de la sede de dirección efectiva de la empresa. Este artículo XIII, concluye estableciendo que las disposiciones que este artículo no impiden que Portugal pueda exigir el impuesto de plusvalía, en vigor en la fecha de la firma del presente Convenio, respecto a la emisión de acciones con derecho preferente de suscripción para los socios de sociedades que tengan su sede o dirección efectiva en Portugal.

-Las pensiones y remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior a un residente de un Estado contratan-

te, sólo pueden someterse a imposición en este Estado (artículo XVIII), se exceptúa las remuneraciones y pensiones de funcionarios públicos, según se desprende de una atenta lectura del párrafo primero del artículo XIX.

-Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeromaves para navegación marítima, interior y aérea, tributarán en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo VIII).

-Como ya hemos visto anteriormente, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado (artículo XV).

-Las rentas de los agentes mediadores, obtenidas en la prestación de los servicios típicos de su actividad, serán sometidas a tributación en el lugar de su residencia, salvo el caso, que ya vimos antes, de ejercer su actividad en el otro Estado mediante establecimiento permanente o base fija (artículo XX, párrafo primero).

-El artículo XXIII establece una norma supletoria al preceptuar que las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente en los artículos anteriores sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo, las rentas pagadas al partícipe no gestor en una cuenta en participación serán sometidas a imposición con arreglo a lo dispuesto en el artículo X, donde se regula la tributación de los dividendos, recordemos que en este artículo se establece que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, añadiendo el párrafo segundo que podrán some-

terse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder de unos límites que se marcan en este párrafo segundo, que son respectivamente el 10% y el 15% del importe bruto de los dividendos.

3.- Distribución entre los dos Estados del derecho a gravar.

Para dividendos (artículo X), intereses (artículo XI) y royalties (artículo XII) se establece que se gravarán en un porcentaje determinado en el país de la fuente y el resto en el lugar de residencia.

Impuesto sobre el patrimonio

El Convenio que estamos examinando entre España y Portugal de 29 de mayo de 1968 es únicamente para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, ya que ni en España ni en Portugal existía, en la fecha de ratificación del Convenio, impuesto patrimonial periódico. Como en la actualidad, 1987, no ha habido Canje de Notas ni ningún acuerdo complementario para regular entre ambos países el procedimiento a seguir para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre el patrimonio, este apartado no tiene aplicación alguna.

Método para evitar la doble imposición

Viene regulado en el artículo XXIV, donde se establece que la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

En España:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Portugal, España deducirá del impuesto sobre la renta de este residente una cantidad igual al impuesto pagado en Portugal. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto español computado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que hayan sido sometidas a imposición en Por-

tugal. El impuesto pagado en Portugal se deducirá también de los impuestos españoles a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

b) Los beneficios que obtengan un establecimiento permanente situado en Portugal perteneciente a un residente de España estarán exentos en España, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas de este residente, España puede aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.

Las disposiciones de este apartado no se aplican a los establecimientos permanentes cuyos beneficios están constituidos, única o principalmente, por rentas a que se refieren los artículos X y XI, en este caso se aplican las disposiciones del apartado a) anterior del presente artículo.

En Portugal:

Cuando un residente en Portugal obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en España, Portugal deducirá del impuesto sobre la renta de este residente una cantidad igual al impuesto pagado en España por esas rentas.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la menor de las dos cantidades siguientes:

a) La parte del impuesto español correspondiente a la parte de renta sometida a imposición en Portugal.

b) La parte del impuesto portugués sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en España.

Como hemos podido examinar, por lo que se refiere a Portugal se recoge el sistema de la imputación ordinaria ((tax credit)). España, como norma general, utiliza también el sistema de imputación ordinaria, con una excepción en la que se utiliza el sistema de exención con progresividad en el caso de beneficios obtenidos mediante un establecimiento permanente sito en Portugal por un residente en

España, salvo que los beneficios estén constituidos, única o principalmente, por dividendos o intereses, en cuyo caso se utiliza el método general de imputación ordinaria..

Otras disposiciones del Convenio

El artículo XXV reconoce la no discriminación por razón de nacionalidad. El artículo XXVI recoge el procedimiento amistoso y el XXVII el intercambio de información. El artículo XXVIII dispone que a los funcionarios diplomáticos y consulares continuará aplicándoseles, en cuanto a sus privilegios fiscales, los principios generales del Derecho Internacional o las disposiciones de acuerdos especiales.

Por último, el artículo XXIX establece que el presente Convenio podrá extenderse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a parte o a todo el territorio de Portugal que ha sido excluido del ámbito de aplicación del Convenio y que exija impuestos de carácter análogo a los comprendidos en el mismo. La extensión será efectiva a partir de la fecha y con las modificaciones y condiciones (incluidas las relativas a la cesación de su aplicación), que se fijen de común acuerdo entre los Estados contratantes por el intercambio de Notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus respectivas normas constitucionales.

Este Convenio se completa con la Orden de 25 de junio de 1973,⁽¹⁰⁾ por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-portugués para evitar la doble imposición de 29 de mayo de 1968.

La presente Orden distingue entre residentes de España, estableciendo disposiciones para los dividendos, intereses y cánones de fuente portuguesa y residentes de Portugal, estableciendo disposiciones para los dividendos e intereses de fuente española.

Esta Orden se completa con una disposición II, referente a las

rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

Dividendos, intereses y cánones de fuente portuguesa.

1) Reducción en la fuente.

Los dividendos, intereses y cánones procedentes de Portugal que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo 4 del Convenio, tengan la condición de residentes de España y sean sociedades comerciales o civiles, bajo forma comercial, serán objeto de imposición limitada en los términos de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio mediante retención en la fuente.

Para ello se precisará que por los beneficiarios de las rentas de que se trata se efectúe la correspondiente petición, utilizando al efecto el modelo de formulario que figura como Anexo número 2 de esta Orden. El formulario se facilitará por las Delegaciones de Hacienda de España. Cumplimentando el formulario se pretenderá en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de las rentas, cuya oficina, cuando proceda, expedirá la certificación de residencia y enviará los dos ejemplares del formulario redactados en lengua portuguesa al deductor de las rentas residente en Portugal.

Este deductor, al satisfacer las rentas deducirá el impuesto portugués, que liquidará con el límite del Convenio, acompañando a la declaración que debe presentar ante la Oficina Fiscal de Portugal uno de los ejemplares del formulario con objeto de justificar la retención efectuada con el límite convencional.

Cuando corresponda practicar la liquidación del impuesto a la Oficina Fiscal de Portugal, el deductor de las rentas remitirá a esta Oficina el referido ejemplar, para que por la misma se aplique el límite del Convenio.

2) Devolución del exceso del impuesto retenido en la fuente.

Cuando se trate de rentas de títulos al portador no registrados, o de incorporación de reservas al capital de las sociedades,

no se aplicará el método de reducción. Tampoco se aplicará este método cuando el beneficiario de las rentas sea una sociedad que no tenga la condición de comercial o de civil bajo forma comercial, o cuando se trate de una persona física. En todos estos casos la aplicación de los límites convencionales se llevará a cabo mediante el método de devolución.

Este método consiste en aplicar en la liquidación del impuesto las normas y los tipos tributarios contenidos en la legislación común, tal y como resultaría si no existiera Convenio. La limitación operará mediante posterior solicitud, que formulará el beneficiario de las rentas, residente de España, a las autoridades fiscales de Portugal, de la devolución del exceso del impuesto portugués retenido en la fuente. Este exceso estará constituido por la diferencia entre el impuesto portugués retenido efectivamente y el hubiere resultado aplicando los límites establecidos en los artículos 10, 11 y 12 del Convenio.

Cumplimentado por el beneficiario de las rentas el formulario de devolución (Anexos número 1 de esta Orden, para el caso de personas físicas, y número 3 para el de personas jurídicas), este documento deberá presentarse en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de dicho beneficiario, acompañado del documento justificativo del pago del impuesto portugués, del modo que se indica en el citado formulario. La referida Delegación de Hacienda expedirá la certificación de residencia y remitirá el ejemplar del formulario redactado en lengua portuguesa y el justificante del pago del impuesto portugués al Director General de Contribuciones e Impuestos, Servicio de Relaciones Fiscales Internacionales, de Portugal.

Las solicitudes de devolución se formularán en el plazo de cuatro años computados desde el día en que el impuesto portugués se hubiere satisfecho.

B) RESIDENTES DE PORTUGAL.-

Dividendos e intereses de fuente española.

1) Reducción en la fuente.

a) Los dividendos e intereses procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme al artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de Portugal, se gravarán en España por el impuesto sobre las Rentas del Capital mediante retención en la fuente practicada por los límites establecidos en los artículos 10 y 11 de dicho texto. Para que tenga lugar la aplicación de estos límites será preciso efectuar la petición a las autoridades fiscales españolas.

b) La solicitud se hará en el modelo de formulario EE.RP.Reducción, que figura como Anexo número 4 de esta Orden, el cual se facilitará por las Oficinas fiscales de Portugal. Cumplimentado el formulario y suscrita por la oficina competente de Portugal la diligencia que figura en el mismo, el beneficiario de los dividendos o de los intereses remitirá los dos ejemplares redactados en idioma español a la persona o entidad residente de España deudora de las rentas. Esta persona o entidad, al abonar los dividendos o los intereses, efectuará la retención del impuesto español aplicando los límites del Convenio (artículos 10 y 11).

La persona o entidad residente de España que pague los dividendos o los intereses, acompañará a la declaración liquidación tributaria que reglamentariamente debe presentar en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal uno de los ejemplares del formulario, el cual servirá como justificante de que se ha efectuado la retención con los límites del Convenio.

2) Devolución del exceso de impuesto retenido en la fuente

Cuando no se haya aplicado el método de deducción, la persona o entidad, residente de Portugal, beneficiaria de las rentas podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso del impuesto español retenido en la fuente. Este exceso estará constituido por la diferencia entre el impuesto español retenido efectivamente y el que hubiere resultado aplicando los

límites establecidos en los artículos 10 y 11 del Convenio.

La solicitud se hará en el modelo de formulario EE.RF. Devolución, que figura como Anexo número 5 de esta Orden, el cual se facilitará por las oficinas fiscales de Portugal.

Cumplimentado el formulario y expedida por las oficinas competentes de Portugal la diligencia que figura en el mismo, el beneficiario de los dividendos o de los intereses remitirá el ejemplar redactado en idioma español a la Delegación de Hacienda de España correspondiente al domicilio fiscal de la persona o entidad que hubiere pagado las rentas.

A la solicitud de devolución se acompañará una certificación expedida por esta persona o entidad en la que conste la fecha y el número de la carta de pago del ingreso efectuado en el Tesoro en el cual estuviera comprendida la retención del impuesto español. Cuando los datos relativos a dicho ingreso se tomen directamente por la Administración, se harán constar en el expediente por medio de diligencia. Si no se acompañara la expresada certificación o cuando no constaran en la Delegación de Hacienda respectiva los datos indicados, la oficina de gestión requerirá al interesado para que en el plazo de treinta días subsane la falta.

Quando el beneficiario de los dividendos o de los intereses actúe por medio de persona que le represente, se unirá también a la solicitud el correspondiente poder que lo acredite.

La solicitud de devolución se formulará dentro del plazo de un año contado desde la fecha del ingreso. A estos efectos se entenderá como fecha del ingreso el último día del plazo en que reglamentariamente debe efectuarlo la persona o entidad que retuvo el impuesto.

El expediente se tramitará por la Sección de Convenios Internacionales o, en su defecto, por la oficina que desempeñe dicho servicio, del modo establecido en el artículo VI del Decreto 363/1971, de 25 de febrero. La devolución se acordará por la Delegación de Hacienda.

En el mismo formulario podrán solicitarse varias devoluciones cuando todas ellas se encuentren dentro del plazo antes indicado y siempre que correspondan a ingresos efectuados en una misma Delegación de Hacienda.

RENTAS COMPRENDIDAS EN EL ARTICULO XII DEL CONVENIO

1) Reducción en la fuente.

Los cánones procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme el artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de Portugal, se gravarán en España por el impuesto sobre las Rentas del Capital, mediante retención en la fuente practicada con el límite establecido en el artículo XII de dicho texto. Para efectuar esta retención limitada no será necesario formular petición concreta por el beneficiario de las rentas, bastando solamente que por éste se acredite su condición de residente de Portugal..

En la declaración-liquidación tributaria que reglamentariamente debe de presentar el deudor de los cánones, se hará constar que el beneficiario de los mismos es residente de Portugal, expresando además las circunstancias que sobre este particular figuren en los respectivos documentos otorgados para el uso, o la concesión del uso, de los derechos y elementos, en general, contenidos en el artículo XIII del Convenio.

2) Devolución del exceso de impuesto retenido en la fuente.

Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español, según resultare de la aplicación de las normas y los tipos tributarios contenidos en la legislación común española, es decir, como si no existiera Convenio, la persona o entidad residente de Portugal, beneficiaria de tales cánones, podría pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente. En este caso no se precisará utilizar formulario especial. A la solicitud se acompañará el documento acreditativo de la condición de residente de Portugal expedido por las auto-

ridades fiscales portuguesas, así como la certificación a que se refiere el párrafo cuarto del apartado Segundo, I, B), de esta Orden, con referencia a la fecha y número de la carta del pago del ingreso efectuado en el Tesoro en el cual estuviera comprendida la retención del impuesto español.

Excepto en la materia específica de formularios, las devoluciones en los casos de cánones de fuente española se regularán por las disposiciones contenidas en esta Orden para los dividendos y los intereses.

Certificados.

Dentro de sus respectivas competencias de orden territorial, las Secciones de Convenios internacionales de las Delegaciones de Hacienda o, en su defecto, las oficinas que desempeñen dichos servicios, expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito y, para los efectos de aplicar el Convenio, por las personas y entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo IV del mismo.

Igualmente corresponderá a las expresadas oficinas expedir otros certificados que se soliciten de las mismas por las personas y entidades interesadas con motivo de la aplicación de las disposiciones del Convenio.

EL CONVENIO HISPANO-SUIZO

El Convenio suscrito entre España y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio es de 26 de abril de 1966⁽¹¹⁾.

El ámbito personal, subjetivo, del Convenio es idéntico al de los restantes Convenios celebrados por España. Se sigue el criterio de residencia (artículo I) definido en el artículo IV con arreglo al modelo de la O.C.D.E., cuyo precepto contiene, asimismo, las normas de resolución de conflictos para el caso en que una persona pueda resultar residente de ambos países -o no residente en ninguno- como consecuencia del juego de las legislaciones propias de España y Suiza. Respecto de las sociedades se sigue el criterio de la sede de dirección efectiva para determinar su residencia, criterio general en nuestros Convenios y en el modelo de la O.C.D.E.

El ámbito objetivo (artículo II) del Convenio se extiende a los impuestos sobre la renta y el patrimonio existentes en ambas partes o que lo sustituyan en el futuro. La enumeración de los impuestos españoles se atiene -al igual que en otros Convenios- al sistema de detallarlos específicamente, en tanto que por parte suiza se ha preferido una enumeración genérica ante la dificultad de encuadrar en una lista la complejidad de los impuestos de aquel país por razón de las diversas soberanías fiscales compartidas. El Convenio, pues, tiene un ámbito objetivo muy amplio, abarcando, como ya hemos dicho anteriormente, todos los impuestos sobre la renta y el patrimonio que puedan exigirse a cualquier nivel político o administrativo.

Los capítulos III y IV (artículos 6 al 23) desarrollan toda la problemática de la atribución de la soberanía fiscal a uno u otro país por razón de las diversas clases de rentas. Las desviaciones del Convenio hispano-suizo respecto del modelo de la O.C.D.E. son escasas, y unas veces consisten en adicionar normas en un deseo de

concreción; en otras ocasiones se suprimen preceptos que no tienen razón de ser por no existir conflicto entre las legislaciones de ambos países; se han modificado algunos porcentajes de los impuestos que corresponde exigir al país de la fuente, y sólo en el caso de los cánones se altera el criterio de atribución exclusiva del derecho a gravar al país de residencia mantenido en el modelo general de la O.C.D.E. A continuación veremos las disposiciones relativas a la sujeción de cada tipo de renta.

Impuestos sobre la renta

1.- Gravamen en la fuente.

-Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados (artículo VI).

-Los beneficios que una empresa nacional de un Estado contratante obtenga en el otro mediante un establecimiento permanente, quedarán sujetas en este último Estado, utilizándose como regla general el sistema de contabilidad separada, si bien también se recoge el sistema de cifra relativa de negocios, indicando que cuando se utilice esta forma de reparto, el resultado habrá de estar de acuerdo con los principios enunciados en el artículo VII del Convenio.

Este mismo criterio es utilizado en el artículo X, párrafo cuarto (dividendos); artículo XI, párrafo quinto (intereses) y artículo XII, párrafo cuarto (royalties).

-Si un profesional liberal obtiene rentas en el Estado contratante, del cual no es residente, mediante una instalación fija, las rentas obtenidas en ésta serán gravables únicamente en dicho Estado (artículo XIV).

En el presente Convenio que estamos examinando no existe ningún artículo dedicado especialmente a los agentes mediadores ni tampoco se les encuentra en la enumeración de profesionales incluida en el artículo XIV, párrafo segundo, por lo que quedarán sujetos, en

principio, en el lugar de su residencia, tanto si les consideramos como trabajo dependiente (artículo XV) o bien como renta no mencionada expresamente (artículo XXI).

-Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas, directamente o con cargo a un fondo especial, por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público de este Estado, a una persona física que posea la nacionalidad de este Estado, en consideración a servicios prestados, actualmente o con anterioridad, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan tales remuneraciones. (artículo XIX).

-Respecto a los artistas y deportistas, quedarán sujetos en el lugar en que actúan (artículo XVII).

-Las participaciones de los consejeros residentes en un Estado contratante por su participación en el Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad con residencia en el otro Estado contratante, quedan sujetas en este último (artículo XVI).

2.- Gravamen en el país de residencia.

-Los beneficios de una empresa nacional de un Estado contratante sólo quedan sujetos a imposición en este Estado (artículo VII), salvo que se obtengan de un establecimiento permanente en el otro Estado.

-Las plusvalías (ganancias del capital) derivadas de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición del Estado contratante en que estén sitos. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o en el conjun-

to de la empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados anteriormente, sólo puede someterse a imposición en el Estado en que reside el transmitente (artículo XIII).

-Todas las pensiones y remuneraciones similares, exceptuando las retribuciones públicas, examinadas anteriormente, sólo quedan sometidas a imposición en el lugar de residencia del perceptor (artículo XVIII).

-Las rentas obtenidas por un residente en un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales serán gravados en este Estado, excepto si ejerce su actividad en el otro Estado mediante una instalación fija (artículo XIV).

-La imposición del trabajo dependiente se atribuye al Estado de residencia, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado, exigiéndose en este caso para que quede sujeto en él que permanezca en este otro Estado más de 183 días al año, y el que paga el salario sea residente del Estado en que se presta el trabajo y que no se abone a través de un establecimiento permanente en el Estado de residencia (artículo XV).

-Las rentas de un residente en un Estado contratante no mencionadas expresamente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado (artículo XXI).

3.- Distribución entre los dos Estados del derecho a gravar.

Para los dividendos (artículo X); intereses (artículo XI) y cánones (artículo XII), aunque se utiliza el criterio de sujetarlos en el lugar de residencia del perceptor, se permite al otro Estado gravarlos hasta un determinado porcentaje.

Para los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, según el artículo XIII quedarán sujetos a tributación en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Impuestos sobre el patrimonio

Según el artículo XXII del Convenio, el patrimonio constituido por bienes inmuebles, puede someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes estén sitos.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija utilizada para el ejercicio de una actividad profesional, puede someterse a imposición en el Estado contratante en que el establecimiento permanente o la base fija estén situados.

Con respecto a los buques y aeronaves dedicados al tráfico internacional, se gravarán en el lugar de situación de la sede de dirección y, finalmente, los demás elementos del patrimonio en el lugar de residencia.

Podemos afirmar pues, que el artículo XXII (capítulo 4º) establece las reglas de tributación del patrimonio de forma esquemática podemos representar de la siguiente manera:

- a) Inmuebles= lex rei sitae.
- b) Muebles afectos a un establecimiento permanente=lugar de situación del establecimiento permanente.
- c) Buques y aeronaves= lugar de dirección efectiva de la empresa.
- d) Restantes elementos del patrimonio=lugar de residencia.

Metodo para evitar la doble imposicion

Se contiene en el único artículo-el XXIII- del capítulo 5º del Convenio, que bajo el título de disposiciones para evitar la doble imposición, establece lo siguiente:

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en los párrafos que veremos a continuación, dejará exenta tales rentas o bienes, pero para cal-

cular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de este residente puede aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.

Cuando un residente de España obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos X, XI y XII, puedan someterse a imposición en Suiza, España deducirá del impuesto sobre las rentas de este residente una cantidad igual al impuesto pagado en Suiza; sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, correspondiente a las rentas obtenidas en Suiza, computado antes de la deducción. El citado artículo XXIII dispone que este párrafo se aplicará tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.

Cuando un residente de Suiza, obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos X, XI y XII, puedan someterse a imposición en España, Suiza, previa petición de este residente, le concederá una desgravación que puede consistir en:

a) Deducir el impuesto pagado en España, de acuerdo con las disposiciones de los artículos X, XI y XII del impuesto suizo que grave las rentas de este residente, sin que la cantidad deducida pueda exceder de la parte del impuesto suizo correspondiente a las rentas sometidas a imposición en España, computado antes de la deducción, o

b) una reducción alzada del impuesto suizo, o

c) eximir parcialmente del impuesto suizo la referidas rentas. Esta exención consistirá, como mínimo, en deducir del importe bruto de las rentas obtenidas en España el impuesto pagado en España.

Suiza fijará la clase de desgravación y regulará el procedimiento de acuerdo con las disposiciones relativas a la aplicación de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición concluidos por la Confederación.

Asimismo, este artículo XXIII se completa con dos párrafos, uno relativo a sociedades que perciban dividendos y el otro para la aplicación de las disposiciones del párrafo tercero, estableciéndose lo siguiente:

Una sociedad residente de un Estado contratante que reciba dividendos de una sociedad filial residente del otro Estado contratante goza, respecto al impuesto del primer Estado relativo a estos dividendos, de las mismas ventajas que tendría si la sociedad filial que paga los dividendos fuera residente del primer Estado.

Para la aplicación de las disposiciones del párrafo tercero, los intereses de las cantidades prestadas a partir de 1 de enero de 1966 que gocen de una reducción del impuesto español, de acuerdo con el Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961 o normas que lo complementen o sustituyan, se considerarán que han pagado el impuesto español al tipo impositivo establecido en el párrafo segundo del artículo XI, estableciéndose en dicho párrafo que el tipo impositivo no puede exceder del 10% del importe de los intereses.

Como podemos ver, son dos los sistemas que se utilizarán, comunes para los dos países: el llamado sistema de exención con progresividad (párrafo primero del artículo XXIII), para todas clases de rentas. Y el sistema de imputación limitada (párrafos segundo y tercero del citado artículo), para las rentas consistentes en dividendos (artículo X), intereses (artículo XI) y cánones (artículo XII).

El sistema de exención no ha exigido redacción separada para España y para Suiza. El precepto es común para las dos partes contratantes. El sistema es aplicable cuando el derecho a gravar unas determinadas rentas se atribuye en exclusiva a uno de los países. El otro país declara tales rentas exentas y sólo las tiene en cuenta para calcular el tipo impositivo aplicable a otras rentas que al citado país corresponde el derecho a gravar.

No ocurre lo mismo cuando se atribuye soberanía fiscal a ambos países sobre la misma renta. En tal caso, y éste es el supuesto de

los dividendos, intereses y cánones, el país de residencia debe imputar al impuesto total del contribuyente los impuestos satisfechos por el mismo en el país de la fuente. Pero con una limitación: el impuesto imputado no puede exceder del que a tales rentas correspondería si se hubieran obtenido en el país de residencia.

El Convenio atribuye a Suiza una triple posibilidad en la técnica de la imputación. El resultado debe ser el mismo cualquiera que sea el sistema a emplear. Pero habida cuenta de la complejidad del sistema suizo por razón del entrecruce de soberanías fiscales diversas (federal, cantonal, comunal), se han previsto tres técnicas que faciliten la aplicación del sistema para aquel país.

La técnica prevista en el apartado a) del párrafo tercero es igual a la que debe emplear España. La regulada en el apartado b) prevé la posibilidad de aplicar un tipo especial del impuesto suizo, calculado de tal suerte que tenga anticipadamente en cuenta la imputación que ha de hacerse. Trata de evitar el que haya lugar a devoluciones de impuestos, que se producirán si se aplica primero el tipo normal suizo, se ingresa, y luego se obliga a devolver el impuesto satisfecho en España. Las devoluciones no serían problema si hubiera de realizarse por una sola administración fiscal, pero en Suiza, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, hay varias soberanías, con lo que el sistema puede complicarse. Se prevé en el apartado c) un sistema de exención parcial.

El sistema de exención parcial a que se refiere este apartado c), no tendrá aplicación salvo en el caso en que el impuesto español sea inferior al contravalor de veinte francos suizos. Queda claro, pues, que en la generalidad de los casos las técnicas de imputación, por parte de Suiza, quedan limitadas a las dos primeras, y así se expresa en el protocolo de rúbrica.

Los párrafos cuarto y quinto del artículo XXIII se refieren a los privilegios fiscales de las sociedades imbricadas y a la im-

putación de impuestos no pagados.

Otras disposiciones del Convenio

Podemos citar como normas más importantes, las relativas a definición de términos: artículo III; artículo X (dividendos) artículos XI y XII (intereses y cánones respectivamente), etc.

El capítulo sexto contiene tres artículos, XXIV, XXV y XXVI, que se refieren a temas extraños, hasta cierto punto, a la materia propia de un Convenio de doble imposición: no discriminación, procedimiento amistoso, funcionarios diplomáticos y consulares. Sólo el artículo XXVI, referente a los funcionarios diplomáticos y consulares, ofrece peculiaridades respecto del modelo de la O.C.D.E. Los artículos XXIV y XXV, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que son reproducción fiel del modelo, y aunque ofrecen motivos sustanciosos para el comentario, este propósito caería fuera del propósito del presente capítulo de la tesis doctoral.

El Convenio de la O.C.D.E., relativo a los funcionarios diplomáticos y consulares, se limita a dejar a salvo su estatuto especial, pero en los Comentarios se prevé la posibilidad de añadir cláusulas en las que se consideren como residentes del país que los acredite a los funcionarios de las misiones diplomáticas y consulares, y asimismo una norma que excluye del Convenio a los diplomáticos de terceros países y de organizaciones internacionales con el fin de no interferir el estatuto de que normalmente gozan en virtud de los acuerdos de sede y otros que preceden al establecimiento de tales organizaciones. El Convenio hispano-suizo ha hecho uso de estas posibilidades, y ello, seguramente, en atención a la importancia que este aspecto tiene para Suiza, donde sólo en Ginebra hay varios miles de funcionarios diplomáticos.

Otras disposiciones del presente Convenio, se contienen en los artículos XXVII y XXVIII que se refieren a la entrada en vigor y derogación del Convenio de 27 de noviembre de 1963, relativo a

las empresas de navegación aérea, y a la denuncia del Convenio, respectivamente. No ofrecen novedad, salvo indicar que se redactan para acomodar las respectivas legislaciones en sus normas, que regulan el devengo de los impuestos, y dotar al Convenio de una aplicación paralela en el tiempo para ambos países.

Para terminar con el estudio del Convenio hispano-suizo, tengo que aportar dos ideas fundamentales que se pueden extraer después de un cuidadoso y detenido estudio sobre el mismo:

-La primera peculiaridad de este Convenio es referente a su aplicación, ya que se ha fijado dicha aplicación por referencia a una fecha concreta con la finalidad de acomodarlo al año natural, con lo que se dota al Convenio de mayor claridad. Tienen, pues, sus disposiciones un cierto efecto retroactivo, ya que el intercambio de los instrumentos de ratificación (fecha de entrada en vigor) ha tenido lugar en febrero del año 1967.

-La otra novedad radica en que no se hace referencia al intercambio de información (regulado en el artículo XXVI del Convenio modelo de la O.C.D.E.). Esta ausencia, sin embargo, no significa que se haya intentado crear un clima de incomunicabilidad entre las administraciones fiscales de España y Suiza. El intercambio de información respecto a las modificaciones legales de la fiscalidad de ambos países está prevista en el artículo II párrafo cuarto; la mutua ayuda administrativa, con vistas a una aplicación concorde del Convenio, a la represión de su utilización abusiva e incluso a la evitación de dobles imposiciones no previstas en el Convenio, se encomienda al artículo XXV, relativo al procedimiento amistoso, al cual ya hemos hecho referencia, en el que se prevén diversas modalidades de comunicación entre las respectivas administraciones fiscales, desde su intervención a instancias del contribuyente hasta la creación de Comisiones formadas por representantes de ambos países para intercambiar puntos de vista y llegar a soluciones fraccionadas. Con ello, entiendo, que la aplicación del Convenio discu-

rrirá sobre bases de mutua colaboración prestada en atención a procedimientos amistosos sin imponer obligaciones rígidas a ninguno de los países firmantes, que, por otra parte, tampoco surgen en los restantes Convenios por cuanto el artículo XXVI suprimido palió en muchos aspectos la obligación de intercambiar informaciones entre los países contratantes.

Por último, quiero poner de manifiesto que al tiempo de rubricar el texto, que está en francés, del proyecto de Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, las dos Delegaciones formularon las siguientes declaraciones:

Cuestiones de procedimiento

- 1) Sobre la base del texto francés rubricado, la Delegación española redactará un texto en español del proyecto de Convenio y lo remitirá a la Delegación suiza para su cotejo.
- 2) Las dos Delegaciones harán todo lo posible para que los Representantes de sus respectivos Gobiernos firmen el texto del Convenio en lenguas española y francesa antes de terminar el año 1965.
- 3) Las dos Delegaciones se esforzarán en iniciar el procedimiento para la aprobación del Convenio firmado cerca de sus respectivas autoridades competentes, para que el canje de los Instrumentos de ratificación pueda tener lugar antes del final del año 1966.
- 4) Las respectivas Autoridades competentes se podrán de acuerdo tan pronto como sea posible sobre las modalidades de aplicación de los artículos X, XI y XII del Convenio.

Cuestiones de interpretación

- 1) Queda entendido que el artículo II del Convenio se refiere a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, tanto ordinarios como extraordinarios. Este principio será confirmado al tiempo de la firma del Convenio por un Canje de Cartas.
- 2) La Delegación española confirma que no están sujetas a nin-

gún impuesto a cuenta las cantidades exigidas por una sociedad matriz suiza o una sociedad filial española por contribución a los gastos de aquélla o por otro concepto análogo que, por cumplir las condiciones señaladas en el artículo 77 de la Ley de Reforma del sistema tributario nº 41, de 11 de junio de 1964, hayan de ser consideradas como gastos deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades.

3) La Delegación suiza confirma que los proyectos que se someterán a las autoridades competentes suizas, en lo que se refiere a la reglamentación de la tributación prevista en el artículo XXIII, párrafo tercero, del Convenio, se basarán sobre las disposiciones contenidas en los apartados a) y b) de dicho párrafo (estos párrafos pueden verse en el apartado referente al método para evitar la doble imposición, tratado anteriormente) y que la mera deducción del impuesto pagado en España del importe bruto de las rentas procedentes de España no se aplicará más que en los casos en los que el impuesto español no exceda del contravalor de veinte francos suizos.

Trabajadores españoles en Suiza

Con respecto a la imposición sobre la renta de trabajo de los trabajadores españoles en Suiza, la Delegación suiza declara que los cantones han establecido o van a establecer procedimientos especiales destinados a simplificar y a facilitar dicha tributación y la recaudación de los impuestos sobre la renta de trabajo de los trabajadores extranjeros, especialmente la imposición en la fuente. Teniendo en cuenta la diversidad de estos procedimientos y la evolución en la materia, las dos Delegaciones han convenido que los problemas que pudieran presentarse serán examinados dentro del cuadro del procedimiento amistoso (artículo XXV del Convenio).

Por lo que se refiere a la imposición de los trabajadores estacionales, la Delegación suiza declara que las autoridades fede-

rales recomendarán a los cantones que tomen como base para la fijación del tipo del impuesto sobre la renta de trabajo obtenida durante el periodo que sirve de base a la imposición la correspondiente a una duración anual de trabajo de once meses o dos mil trescientas horas como máximo, sin perjuicio de las disposiciones cantonales más favorables a los trabajadores.

Concesión de permisos de trabajo y gravámenes correspondientes

La Delegación suiza ha comprobado que España subordina la concesión de permisos de trabajo a los trabajadores suizos en España a un gravamen que es fijo hasta un cierto importe de la renta de trabajo y variable para los importes superiores. En estos últimos casos la Delegación suiza estima que este gravamen es contrario al principio de no discriminación contenido en el artículo XXIV del proyecto de Convenio.

La Delegación española se declara dispuesta a intervenir cerca de las autoridades españolas, a fin de que este problema planteado por la Delegación suiza sea estudiado, con objeto de encontrar una solución apropiada.

El Convenio hispano-suizo que hemos analizado detenidamente, se completa con la Orden de 20 de noviembre de 1968, por la que se regula el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición, de 26 de abril de 1966.⁽¹²⁾

La citada Orden consta de dos disposiciones, una primera referente a las rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio, distinguiendo entre residentes de España y residentes de Suiza y, una segunda disposición referente a las rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio, haciendo la distinción entre residentes de España y residentes de Suiza. Pasamos a continuación a estudiar la referida Orden.

Rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

a) Liquidación del impuesto español.

1. Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España a tenor de lo establecido en el artículo 4 del Convenio y hayan percibido dividendos, intereses u otras rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del mismo procedentes de Suiza, presentarán sus declaraciones en la correspondiente Administración de Tributos de la Delegación de Hacienda donde tengan su domicilio fiscal en los plazos reglamentarios, de acuerdo con la legislación española.

La Administración de Tributos practicará la liquidación procedente, imputando el impuesto pagado en Suiza hasta el límite previsto en el Convenio.

b) Devolución del impuesto suizo.

2. Las personas o entidades a que se refiere el apartado anterior podrán pedir a las autoridades fiscales de Suiza la devolución de la parte del impuesto anticipado satisfecho en Suiza que exceda de los límites convencionales, utilizando para ello el modelo de formulario que será facilitado por las Delegaciones de Hacienda.

3. Cumplimentados los datos que figuran en el formulario, éste se presentará a la correspondiente Administración de Tributos de la Delegación de Hacienda donde tenga el domicilio fiscal la persona o entidad que haya percibido los dividendos, intereses o rentas asimiladas a los mismos procedentes de Suiza. La Administración de Tributos teniendo en cuenta los antecedentes que obren en la misma y, en su caso, el documento nacional de identidad, pasaporte o documento acreditativo de la residencia cuya exhibición podrá ser exigida, expedirá la oportuna diligencia de certificación.

4. El formulario consta de cuatro ejemplares. Dos de los mismos serán entregados por la Administración de Tributos a la perso-

na o entidad interesada, quien remitirá uno de ellos (el de texto francés) a las autoridades fiscales de Suiza, bien directamente o bien a través del establecimiento bancario o financiero por medio del cual sean percibidos los dividendos, intereses o rentas de que se trata. Los otros dos ejemplares quedarán en poder de dicha Administración.

B) RESIDENTES DE SUIZA.-

5. Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de Suiza a tenor de lo establecido en el artículo 4 del Convenio hayan de percibir dividendos, intereses u otras rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del mismo procedentes de España, podrán pedir a las autoridades fiscales españolas la reducción de los impuestos correspondientes por aplicación de los límites convencionales, utilizando para ello y por cada persona o entidad deudora de las rentas de que se trata, el modelo de formulario que será facilitado por las autoridades fiscales de Suiza. Un ejemplar de este formulario (el de texto español) será remitido por los interesados residentes de Suiza al hacer efectivas las rentas a la persona o entidad deudora residente de España, bien directamente o bien a través del establecimiento bancario o financiero por medio del cual sean percibidas tales rentas, a fin de que surta los efectos previstos en el apartado siguiente.

6. Las personas o entidades deudoras residentes de España o, en su caso, los establecimientos bancarios encargados de sus servicios financieros, al abonar las rentas a los residentes de Suiza efectuarán la retención del Impuesto sobre las Rentas del Capital a los tipos que corresponda según la legislación española, pero aplicando los límites siguientes:

- 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la socie-

dad que los abona.

- 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

- 10 por ciento del importe de los intereses, salvo en el caso a que se refiere al apartado ocho de esta Orden.

7. Para que la Administración de Tributos aplique respectivamente los límites acabados de indicar en la liquidación que practique será preciso que las personas o entidades deudoras residentes de España acompañen a su declaración reglamentaria (es decir, la de dividendos o intereses) el ejemplar de formulario a que se refiere el apartado cinco anterior.

8. Cuando se trate de intereses que no puedan someterse a imposición en España por estar comprendidos en el artículo 11, párrafo 3, del Convenio, el Banco residente de Suiza deberá también cumplimentar el formulario y remitir un ejemplar del mismo (el texto español) a la persona o entidad residente de España deudora de los expresados intereses. En el formulario se especificará, en la sigla de "Observaciones", que los intereses no se someten a imposición en España por encontrarse comprendidos en los citados artículos y párrafo del Convenio.

El formulario sólo deberá cumplimentarse en el primer vencimiento de intereses, salvo si las condiciones del préstamo experimentasen variación. En este caso habrá de cumplimentarse otro formulario en el primer vencimiento de intereses que sea posterior a la variación, consignando en él los datos ajustados a las nuevas condiciones del préstamo.

La persona o entidad deudora residente de España, al abonar al Banco residente de Suiza el importe de los intereses, no practicará retención alguna en concepto de impuesto, debiendo acompañar el ejemplar de formulario a la primer declaración que reglamentariamente haya de presentarse a la Administración de Tributos correspondiente por el concepto de dichos intereses.

Este formulario será suficiente para justificar la no imposición en España de los intereses de que se trate durante toda la vida del préstamo, excepto si, según ha quedado indicado, las condiciones de aquél experimenten variación.

9. Cuando se trate de intereses que gocen de una reducción del impuesto español, de acuerdo con el Decreto-Ley 19/1961, de 19 de octubre (configurada como bonificación en el artículo 31 del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital), la Administración de Tributos correspondiente, a solicitud de la persona o entidad residente de España que satisfaga dichos intereses o de la persona o entidad residente de Suiza que los perciba, expedirá un certificado por duplicado, en el que constarán en forma extractada los datos que figuren en la liquidación practicada por el mencionado impuesto, consignando además la fecha del ingreso del mismo en hacienda y el importe a que tal impuesto hubiera ascendido de haberse aplicado el límite de 10 por 100 (artículo 11, párrafo 2, del Convenio); es decir, como si los repetidos intereses no tuvieran concedida la bonificación expresada.

El certificado tendrá por objeto justificar ante las autoridades fiscales de Suiza los datos que figuren en el mismo a efectos de que por Suiza se apliquen las disposiciones del artículo 23, párrafos 3 y 5, del Convenio.

Para la expedición del certificado será preciso que se haya cumplido lo establecido en los apartados cinco, seis y siete de esta Orden.

Rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA.-

10. En el estado actual de la legislación fiscal de Suiza las rentas procedentes de Suiza comprendidas en este artículo no están sometidas a imposición en la fuente. En consecuencia, las personas o entidades residentes de España que perciban tales rentas

presentarán sus declaraciones en la correspondiente Administración de Tributos de la Delegación de Hacienda donde tenga su domicilio fiscal, en la forma y plazos reglamentariamente establecidos, sin necesidad de acompañar ningún formulario especial.

Dichas oficinas practicarán las liquidaciones que sean procedentes por los Impuestos sobre las Rentas de Capital o sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, según los casos, con arreglo a la legislación española y sin practicar imputación alguna.

B) RESIDENTES DE SUIZA.-

11. Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de Suiza y hayan de percibir rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio procedentes de España podrán pedir a las autoridades fiscales españolas la reducción de los impuestos correspondientes por la aplicación del límite convencional, utilizando para ello y por cada persona o entidad deudora de las rentas de que se trata el modelo de formulario que será facilitado por las autoridades fiscales de Suiza. Un ejemplar de este formulario (el de texto español) será remitido por los interesados residentes de Suiza a la persona o entidad deudora residente de España, bien directamente o bien a través del establecimiento bancario o financiero por medio del cual sean percibidas tales rentas, a fin de que surta los efectos previstos en el apartado siguiente. El formulario tendrá validez para el año en que se presente y los dos sucesivos.

12. Las personas o entidades deudoras residentes de España o, en su caso, los establecimientos bancarios encargados de sus servicios financieros, al abonar las rentas a los residentes de Suiza, efectuarán la retención de los Impuestos sobre las Rentas del Capital o sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, según los casos, a los tipos que corresponda según la legislación española, pero aplicando el límite del 5 por 100 previsto en el referido artículo.

13. Para que la Administración de Tributos aplique el límite acabado de indicar en la liquidación que practique será preciso que las personas o entidades deudoras residentes de España acompañen a su declaración reglamentaria (es decir, la establecida para estas rentas) el ejemplar de formulario a que se refiere el apartado 11 anterior. Este ejemplar surtirá sus efectos en relación a todas las liquidaciones que se practiquen durante la validez del mismo (o sea durante el año en que se presente y los dos sucesivos).

NOTAS AL CAPITULO VI

- (1) Ratificado el 13 de julio de 1967, B.O.E. de 8 de abril de 1968, ARANZADI, Leg., 1968, nº 686.
- (2) DE LUIS, F.: "El Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional", Economía Financiera Española, 1968, nº 23.
- (3) B.O.E. de 4 de diciembre de 1975.
- (4) B.O.E. de 17 de enero de 1978.
- (5) Ratificado el 14 de septiembre de 1967, B.O.E. de 6 de enero de 1978, ARANZADI, Leg., 1968, nº 34.
- (6) B.O.E. de 29 de abril de 1971.
- (7) Ratificado el 12 de enero de 1973, B.O.E. de 28 de enero de 1974, ARANZADI, Leg., 1974, nº 183.
- (8) B.O.E. de 5 de enero de 1979.
- (9) Ratificado el 26 de febrero de 1970, B.O.E. de 31 de marzo de 1970, ARANZADI, Leg., 1970, nº 525.
- (10) B.O.E. de 14 de julio de 1973.
- (11) Ratificado el 26 de enero de 1967, B.O.E. de 3 de marzo de 1967, ARANZADI, Leg., ap, 1967, núms. 436 y 656.
- (12) B.O.E. de 26 de noviembre de 1968.

C A P I T U L O V I I

EL CONVENIO HISPANO-SUECO

Introducción

El 25 de abril de 1963 se concluyó entre Suecia y España un Convenio para evitar la doble imposición y fijar disposiciones de asistencia mutua en materia de impuestos sobre la renta y el capital. El Convenio fue aprobado por el Parlamento (Proposición 1963:192, etc.) y se aplicó en principio a la renta correspondiente al año fiscal concluido en 1963 o en años posteriores, y en cuanto al capital, a partir de la estimación de 1964 (SES-Repertorio sueco de legislación- 1964:98). El Convenio fue modificado mediante un Convenio suplementario el 14 de marzo de 1966 (Proposición 1966:140, etc.). El Convenio suplementario se aplicó a las rentas percibidas o capital poseído en 1966 o en años posteriores (SES - Repertorio sueco de legislación - 1967:88).

El Convenio de 1963 apareció en la misma época en que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) elaboró su modelo de Convenio para Convenios bilaterales de doble imposición. El Convenio hispano-sueco se adaptaba también en todo lo especial a este modelo de Convenio, y teniendo en cuenta las circunstancias de aquel momento hay que considerarlo desde el punto de vista sueco como un Convenio satisfactorio.

De acuerdo con el Convenio hispano-sueco, y a semejanza de todos los demás Convenios concluidos por Suecia con anterioridad, se aplicaba por parte sueca el llamado método de exención como método principal para impedir la doble imposición, es decir, la renta percibida en España por persona domiciliada en Suecia y que de acuerdo con el Convenio estaba sujeta a imposición en España, debía excluirse el impuesto sueco sobre la renta. Lo mismo ocurría con el impuesto sueco sobre el capital cuando se trataba de capital que esta persona tenía en España. A mediados de la década de los sesenta Suecia pasó, sin embargo, en sus Convenios al método llamado "credit of tax" para evitar la doble imposición (credir of tax = descuento/deducción del impuesto). Este método se consideraba más satisfactorio desde un punto de vista de mera justicia. También en otros aspectos se han

introducido en Convenios posteriores y por iniciativa sueca cláusulas que discrepan de las disposiciones contenidas en el Convenio hispano-sueco de 1963 y en Convenios suecos concluidos con anterioridad. En tales circunstancias el Convenio de 1963 resultó con el tiempo poco satisfactorio desde el punto de vista sueco. Durante el otoño de 1972 se tomó contacto por parte sueca con las autoridades españolas competentes con el objeto de iniciar las negociaciones pertinentes para la revisión del Convenio de 1963. Estas negociaciones se iniciaron durante el verano de 1973 y continuaron durante la primavera de 1974. Durante dichas negociaciones se llegó al acuerdo de sustituir el antiguo Convenio por otro totalmente nuevo, e igualmente se alcanzó un acuerdo en la mayor parte de los artículos de este nuevo Convenio. Sin embargo, no se alcanzó unanimidad en algunos puntos esenciales. Por parte de Suecia se consideraba con todo el antiguo Convenio tan poco satisfactorio en partes esenciales que era preferible su derogación. Por ello el Convenio quedó derogado en junio de 1974 y sus disposiciones dejaron de tener efecto al concluir 1974. En relación con la rescisión del Convenio se manifestó ante las autoridades españolas que por parte sueca se daba por sentado que las negociaciones para un nuevo Convenio continuarían. Estas negociaciones se desarrollaron durante el otoño de 1974 y la primavera de 1975. Durante estas últimas negociaciones, que tuvieron lugar en Estocolmo el 20 y 21 de mayo de 1975, se refrendó una propuesta de Convenio, redactada en la lengua inglesa, entre Suecia y España, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital, así como el Protocolo adjunto al Convenio. Mediante sucesivos intercambios de documentos se han llevado a cabo diversas modificaciones en el texto refrendado. Posteriormente se ha llegado a un acuerdo sobre textos en lengua sueca y en lengua española. Las propuestas deberán adjuntarse como apéndice al protocolo (acta) del Consejo de Ministros en que figure este tema.

Las propuestas de Convenio y Protocolo se remitieron al Tribunal Económico-Administrativo (Kammarrätten) de Estocolmo y a la Dirección General de Impuestos (Riksskatteverket). Esta última instancia a la que se remitieron ha alegado determinadas objeciones contra el Convenio. Me propongo abordar las mismas al tratar aquellas cláusulas del Convenio a que pertenecen.

Dado que el Gobierno ha acordado con fecha de 8 de abril de 1976 que el Convenio y su Protocolo sean firmados, se ha procedido a su firma por parte de Suecia el 16 de junio de 1976⁽¹⁾ por el Jefe de la representación diplomática en Madrid.

1.) Contenido del Convenio hispano-sueco.

La propuesta de Convenio, a semejanza del Convenio de 1963, ha podido ser redactada de acuerdo con las directrices del Convenio Tipo establecido por la OCDE. Hay, sin embargo, algunas discrepancias en lo que se refiere a la tributación sobre reparto de dividendos, intereses, royalties, profesiones libres y en el caso de determinadas pensiones. Por lo demás, contiene el nuevo Convenio, como lo hacía el anterior, disposiciones sobre el llamado "matching credit" por parte sueca, es decir, descuentos sobre el impuesto español concedidos en orden a estimular la inversión. Tanto Suecia como España aplican el sistema "credit of tax" (sistema de imputación) como método principal para evitar la doble imposición.

Artículo I determina las personas a las que se aplica el presente Convenio.

En el artículo II se especifican los impuestos que son objeto del Convenio. Aquí conviene hacer referencia a la disposición contenida en el apartado 1 del Protocolo adjunto al Convenio. Según anteriores normas sobre el impuesto de sociedades en España, este impuesto era de un 32% junto con un gravamen adicional especial de un 4% sobre el impuesto normal a pagar. Mediante modificación de 1974 se suprimió este gravamen especial a partir del 9 de abril de 1975.

Al mismo tiempo se elevó el impuesto de sociedades al nivel actual del 36%

Artículos III - IV contiene las definiciones de determinadas expresiones que aparecen en el Convenio. Especial interés en esta materia tiene la disposición contenida en el artículo IV apartado 3, que no encuentra equivalente en otros Convenios suecos de doble imposición, y el apartado II del Protocolo. En los casos en que un ciudadano sueco es considerado residente en Suecia según las disposiciones del apartado I párrafo segundo de las observaciones al artículo 53 de la Ley de Impuestos Municipales (1928:370), y en España según la legislación española, deberá el domicilio del contribuyente a efectos de la aplicación del Convenio determinarse mediante acuerdo entre las autoridades competentes. Lo que significa "autoridad competente" se indica en el artículo III apartado 1 h. Parece conveniente que los acuerdos a los que se refiere el artículo IV apartado 3 sean conocidos por la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket). El procedimiento a que se refiere el artículo IV apartado 3 se aplica únicamente durante los tres primeros años después de haber salido de Suecia. En caso de doble residencia de un contribuyente en años ulteriores, ésta quedará determinada según las disposiciones contenidas en el artículo IV apartado 2. Lo mismo rige para aquellos casos de doble residencia en que una persona física se considera residente en Suecia pero sobre una base distinta a aquélla a la que se refieren las disposiciones mencionadas de la Ley de Impuestos Municipales (Kommunalskattelagen).

La Dirección General de Tributos (Riksskatteverket) estima que la disposición contenida en el artículo IV apartado 3 entraña una inseguridad jurídica y presenta además dificultades desde un punto de vista administrativo. La Dirección sostiene también que para el particular tiene que resultar poco satisfactorio el no poder determinar de antemano su domicilio fiscal. Si las partes hubieran tenido la intención de que se aplicase la "norma de los tres años", de-

bería esta disposición, en opinión de la Dirección General de Tributos, haberse redactado en conformidad con el Convenio de doble imposición entre Suecia y Suiza.

Por mi parte quiero subrayar lo siguiente. La disposición contenida en el Convenio de doble imposición con Suiza a la que se refiere la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket) se encuentra recogida en el artículo 25 párrafo 2 del Convenio (SFS-Repertorio sueco de legislación - 1966:554) y establece que la persona física que, según el Convenio, tiene su domicilio en Suiza y que además, según las disposiciones de la legislación sueca en materia de impuestos que comprende el Convenio, se considera domiciliado en Suecia, tendrá que pagar impuestos en Suecia, dejando aparte otras disposiciones del Convenio. Esta disposición del Convenio se refiere únicamente a ciudadanos suecos, y sólo podrá aplicarse durante los tres años siguientes a la salida de Suecia. La norma de la legislación fiscal sueca a que se refiere el Convenio es la "norma de los tres años" mencionada por la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket) en el apartado I párrafo segundo de las observaciones referidas al artículo 53 de la Ley de Impuestos Municipales (Kommunalskattelagen). Esta norma significa, en lo que aquí nos afecta, que el ciudadano sueco que abandona Suecia aún se ha de considerar como residente en Suecia hasta que hayan transcurrido tres años desde la partida, salvo que pueda demostrar que durante el año fiscal no ha tenido conexión importante con Suecia.

La "norma de los tres años" de la Ley de Impuestos Municipales (Kommunalskattelagen) ha sido en principio incluida en el Convenio entre Suecia y Suiza; y deberá aplicarse aunque las disposiciones usuales del Convenio sobre domicilio fiscal de una persona a efectos de la aplicación del Convenio implicasen que el domicilio esté en Suiza. El artículo 25 párrafo 2 del Convenio con Suiza contiene igualmente normas especiales de descuentos para evitar la doble imposición en aquellos casos en que se haya aplicado la "norma de los tres años".

En las negociaciones con España se propuso por parte sueca incluir en el Convenio una norma semejante a la que se ha incluido en el Convenio entre Suecia y Suiza. Por parte española, sin embargo, no se estaba dispuesto a aceptar una norma de este tipo en el Convenio, ya que supondría en opinión española apartarse de las directrices recomendadas por la OCDE para la determinación del domicilio fiscal de una persona. Tras largas negociaciones consiguieron ambas delegaciones ponerse de acuerdo sobre la solución de compromiso que se ha recogido en el artículo IV apartado 3 de la propuesta de Convenio. Desde luego hubiera sido preferible una norma semejante a la del Convenio con Suiza, sobre todo desde un punto de vista administrativo. Las observaciones hechas por la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket) señalando los inconvenientes que esto supone para el contribuyente tiene una cierta justificación. Estos inconvenientes aparecen, sin embargo, también al aplicar las normas usuales sobre domicilio fiscal contenidas en Convenios de doble imposición en casos de contribuyentes con doble residencia. En la actualidad no sería posible determinar en qué extensión la nueva disposición propuesta va a tener que aplicarse. Parece, sin embargo, evidente que va a suponer una carga administrativa para la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket). En caso de que la disposición en cuestión presentase demasiadas dificultades en su aplicación práctica, podrá establecerse con las Autoridades españolas las relaciones pertinentes para la revisión del Convenio en este punto. No parece necesario hacer referencia aquí a los acuerdos especiales que deberá adoptar la Dirección General de Tributos (Riksskatteverket) juntamente con las autoridades españolas en materia de domicilio fiscal. Sin embargo, conviene subrayar que en el fondo de la disposición propuesta radica la idea de que la "norma de los tres años" de la Ley de Impuestos Municipales (Kommunalskattelagen) al menos en principio ha de poder ser aplicada en relación con España. Por lo tanto, la cuestión de la doble residen-

cia no debe normalmente resolverse por la vía de las reglas contenidas en el artículo IV apartado 2, aunque esto excepcionalmente puede estar justificado. Por consiguiente puede plantearse el caso de que una cuestión de doble residencia no encuentre solución, y el contribuyente sea considerado residente en ambos Estados. En este caso el Convenio hubiera tenido su residencia en Suecia y no en España. En caso de percibir el contribuyente rentas en España por las que ha tributado ahí, se podrá descontar el impuesto español del impuesto sueco de acuerdo con las disposiciones del artículo XXIV apartado 1. Esta deducción, sin embargo, sólo podrá hacerse respecto de aquel impuesto español que se tenía que haber pagado según el Convenio aún en el caso de que el contribuyente no hubiera tenido su domicilio en España, por ejemplo, el impuesto que recae sobre la renta de los bienes inmuebles en España, el impuesto sobre el reparto de dividendos de sociedades en España. Este último, sin embargo, se pagará como máximo con una cuantía equivalente al 15% del reparto de dividendos. El impuesto español tributado en razón a que el contribuyente, de acuerdo con la legislación española, es considerado como residente en España, no podrá descontarse. El procedimiento especial de descuento incluido en la norma anteriormente citada del artículo 25 párrafo 2 del Convenio entre Suecia y Suiza, no puede aplicarse por tanto en relación a España.

La expresión "establecimiento permanente" se define en el artículo V. Aquí debe también observarse las normas especiales del apartado III del Protocolo.

Las normas tributarias materiales se encuentran en los artículos VI - XXIII.

Las rentas de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado en que tales bienes estén situados (artículo VI).

En virtud del artículo VII, los beneficios de una empresa podrán someterse a imposición en el Estado donde la empresa efectúe operaciones por medio de un establecimiento permanente. Como he men-

cionado anteriormente, la expresión "establecimiento permanente" queda definida en el artículo V.

Artículo VIII establece que los beneficios de una empresa procedente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, solamente podrán someterse a imposición en el Estado donde la empresa tenga su domicilio social.

Artículo IX permite a las autoridades de ambos Estados contratantes convertir, de acuerdo con sus legislaciones internas, los beneficios de una empresa si puede demostrarse que ha tenido lugar una transferencia indebida de beneficios entre empresas asociadas. Esta disposición adquiere importancia por parte sueca para la aplicación del artículo 43,1 de la Ley de Impuestos Municipales (última modificación 1965:573).

La tributación sobre el reparto de dividendos se trata en el artículo X. Los dividendos están sujetos a imposición en el Estado donde el perceptor de los dividendos es residente (artículo X - apartado 1 siempre que no sean aplicables las normas del artículo XXIV apartado 3: Los dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos (Estado de origen), pero el impuesto así exigido no puede exceder, de acuerdo con las disposiciones del artículo X apartado 2, del 15% o en determinados casos del 10% del importe bruto de los dividendos. La norma contenida en el artículo X apartado 5 párrafo segundo, implica que a España en determinados casos se le reconoce el derecho a gravar de acuerdo con su propia legislación el reparto de dividendos de una sociedad sueca a una persona que no tenga su residencia en España: es la llamada tributación extraterritorial.

En virtud del artículo XI apartado 1 los intereses se someten a imposición en el Estado donde el perceptor del interés sea residente, pero podrán someterse también a imposición en el Estado del que proceden (Estado de origen). Pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% (artículo XI apartado 2). Esta limitación no tiene validez en los casos en que se refiere el artículo XI apartado 3.

En virtud del artículo XII apartado 1, los royalties (cánones) están sujetos a imposición en el Estado donde tenga su residencia el perceptor de los royalties (cánones). Sin embargo, estos royalties pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto de los royalties (artículo XII apartado 2). El llamado royalty sobre propiedad inmueble se somete a la imposición de acuerdo con lo establecido en el artículo VI.

En caso de producirse doble imposición al aplicar los artículos X-XII, se evita la misma mediante deducción del impuesto según el artículo XXIV apartado 1.

La Dirección General de Tributos (riksskatteverket) hace constar en su informe que el derecho del Estado raíz a imponer tributos sobre los dividendos, intereses y royalties se aparta del Convenio Tipo de la OCDE de manera tal que el Estado-raíz, es decir, aquel Estado del que procede la renta, se reserva un derecho de imposición más amplio de lo que es normal en Convenios entre países de la Europa Occidental.

La Dirección General de Tributos ha hecho con anterioridad advertencias en este sentido en relación con propuestos de Convenios con determinados países, por ejemplo, Kenya y Brasil. En lo que a éste se refiere, me remito a lo que dije con motivo de la presentación ante el Parlamento de la propuesta de Convenio con el primero de los países anteriormente citados proposición 1973:183.

Artículo XIII se refiere a la imposición sobre las ganancias de capital. Las disposiciones de este artículo están en principio en conformidad con las disposiciones análogas del Convenio Tipo de la OCDE, ésto es las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente pueden someterse a imposición en el Estado en que estén situados. Mientras que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien solamente pueden someterse a imposición en el Estado del que sea residente el transmitente. El artículo XIII aparta-

do 3 comprende normas especiales para SAS (Scandinavian Airlines System) y en el apartado 4 párrafo segundo se han introducido por iniciativa española condiciones especiales para la tributación de las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier derecho o bien a que se refiere el párrafo 3 del artículo XII. El apartado 5 contiene disposiciones que tienen por objeto impedir en determinados casos especiales la evasión de impuestos cuando un contribuyente cambia su residencia de un Estado a otro. La doble imposición en este caso se resolvería mediante las especiales normas de deducción del artículo XXIV apartado 5.

Las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga se someten a imposición de acuerdo con el artículo XIV. Las normas de este artículo suponen, en comparación con el Convenio Tipo de la OCDE, una ampliación del derecho a recaudar impuestos para el Estado donde se ejerce la profesión.

El artículo XV contiene disposiciones sobre la tributación de profesiones dependientes. Tales rentas están sujetas a imposición, según el artículo XV apartado 1, en el Estado donde se ejerce el empleo. El residente de un Estado Contratante que ejerza un empleo en el otro Estado durante un breve período de tiempo está sujeto a imposición en el Estado del que es residente únicamente en los casos mencionados en el artículo XV apartado 2.

Las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional se someten a imposición de acuerdo con las reglas especiales del artículo XV apartado 3.

Las participaciones de Consejeros están sujetas a imposición, de acuerdo con el artículo XVI, en el Estado del que es residente la sociedad.

Las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo y por los deportistas profesionales pueden someterse a imposición, en vir-

tud del artículo XVII, en el Estado donde se ejerciten su actividad.

Las pensiones y anualidades están sujetas a imposición, según la regla general del artículo XVIII apartado 1 únicamente en aquel Estado del que sea residente el perceptor. El apartado 3 contiene importantes excepciones. Los pagos realizados bajo el Régimen de la Seguridad Social de un Estado pueden ser sometidos a imposición en ese Estado. Esta disposición se aplica solamente a las personas físicas que sean nacionales del Estado de donde proceden los pagos. Los pagos realizados bajo el Régimen de la Seguridad Social sueca, por ejemplo el ATP (pensión general complementaria) y la pensión sobre la vejez, a un ciudadano sueco residente en España están por lo tanto sujetos a imposición en Suecia. Además, los pagos derivados de una pensión por razón de un seguro de vida concertado en un Estado pueden ser sometidos a imposición en ese Estado. Aquí también se exige, sin embargo, que el perceptor sea nacional del Estado de donde proceden los pagos.

Esta norma, que se ha introducido a petición de Suecia, implica que las disposiciones sobre obligación de tributar por las cantidades percibidas en concepto de pensión por razón de un seguro concertado y notificado en Suecia, que se introdujeron recientemente en el artículo 51 párrafo 1 de la Ley de Impuestos Municipales (Kommunalskattelagen), pueden aplicarse a aquellas cantidades pagadas a un nacional sueco residente en España. Los pagos realizados en este caso pueden también estar sujetos a imposición en el Estado del que sea residente la persona perceptora de los mismos. En caso de producirse doble imposición, se evita la misma, apartándose de las normas usuales, mediante la deducción en el Estado del que procede el pago, de acuerdo con las disposiciones especiales del artículo XXIV apartado 5 anteriormente citadas.

Las remuneraciones y pensiones estatales o municipales están sujetas a imposición, según el artículo XIX apartados 1 a y 2 a en el Estado en el que se perciban dichas remuneraciones. Se dan excep-

ciones a esta regla en los casos previstos en el artículo XIX apartados 1b y 2b. Las disposiciones contenidas en los artículos XV, XVI y XVII sobre tributación de salarios, pensiones y otras remuneraciones percibidas en el ejercicio de profesiones dependientes se aplican en los casos previstos en el artículo XIX apartado 3.

Los artículos XX y XXI contienen disposiciones sobre exenciones fiscales para estudiantes, profesores e investigadores. Estas disposiciones, que tienen su equivalente en la mayor parte de los Convenios suecos de doble imposición, tienen por objeto facilitar el intercambio de estas personas entre los Estados.

Las rentas no reguladas en los artículos anteriores de este Convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado del que sea residente el perceptor (artículo XXII).

Artículo XXIII regula la imposición sobre el patrimonio. Estas disposiciones se corresponden con las normas usuales en esta materia.

Artículo XXIV (el artículo de los métodos para evitar la doble imposición) contiene disposiciones sobre cómo evitar la doble imposición. Como he dicho anteriormente, ambos Estados Contratantes aplican el método "credit of tax" (sistema de imputación) como método principal para evitar la doble imposición. El procedimiento normal de deducción se regula en el artículo XXIV apartado 1. Estas disposiciones significan, en lo que se refiere a la renta, que la imposición fiscal en el Estado del que es residente el perceptor de las mismas comprende todas las rentas del contribuyente, a excepción de aquéllas que en el Convenio expresamente han sido exceptuadas de tributación en el Estado del que se es residente. Del impuesto estimado se deduce después el impuesto sobre la renta recaudado en el otro Estado. Según el presente Convenio, únicamente aquellas rentas previstas en el artículo XIX apartados 1-a y 2-b están sujetas a imposición exclusivamente en el Estado donde se efectúa el pago de las mismas. En estos casos no se aplican las

reglas de deducción contenidas en el artículo XXIV apartado 1, sino la disposición especial del artículo XXIV apartado 2. Como he mencionado anteriormente el método de deducción tampoco se aplica en los casos previstos en el artículo XXIV apartado 3. En virtud de esta disposición los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad residente de Suecia, estarán exentos de imposición en Suecia en la cuantía en que los dividendos habrían estado exentos bajo las leyes suecas, si ambas sociedades hubieran sido suecas. Esta exención requiere también que se hayan cumplido las demás condiciones establecidas en el apartado en cuestión. Las normas suecas que aquí se invocan son las del artículo 54 de la Ley de Impuestos Municipales -Kommunalskattelagen- (el artículo 54 fue modificado por ley 1974:313) y las del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la renta (1947:576). La disposición del artículo XXIV apartado 3 encuentra su equivalente por parte española en el artículo XXIV apartado 6. Al informar sobre la legislación española en materia fiscal, mencioné que esta legislación comprende normas sobre ventajas fiscales para facilitar las inversiones. En el artículo XXIV apartado 4 se dispone que en la aplicación del apartado 1 de este mismo artículo, cuando se haya concedido la exención reducción del impuesto español sobre dividendos, intereses o cánones percibidos por un residente de Suecia, el crédito contra el impuesto sueco se señalará por un importe igual al del impuesto que se habría exigido en España si no se hubiera concedido dicha exención o reducción. Esta disposición ha pasado del antiguo Convenio sin cambio alguno. Según el punto IV del Protocolo las autoridades competentes habrán de fijar de común acuerdo la legislación fiscal española a la que se aplicarán las disposiciones del apartado 4. El artículo XXIV apartado 5 contiene, como ya mencioné con anterioridad normas especiales de deducción relativas al impuesto sobre las ganancias del capital según el artículo XIII apartado 5 y a los pagos a que se refiere. el artículo XXVIII apartado 3.

Artículo XXV comprende normas que prohíben la discriminación en materia de impuestos. Las normas del artículo XXV apartado 3 párrafo primero se completan por parte sueca mediante una disposición especial contenida en el punto V del Protocolo.

Artículo XXVI regula el procedimiento en los acuerdos mutuos sobre interpretación o aplicación del Convenio.

Normas sobre el intercambio de información para la aplicación del presente Convenio se recogen en el artículo XXVII en virtud del punto VI del Protocolo las autoridades competentes, mediante acuerdo amistoso, resolverán las obligaciones de ambos Estados Contratantes en lo que se refiere a este artículo, por ejemplo hasta qué punto este intercambio se ha de realizar automáticamente, es decir sin consideración especial al caso concreto.

Artículo XXVIII contiene normas sobre los funcionarios diplomáticos y consulares.

En virtud del artículo XXIX el Convenio entrará en vigor una vez ratificado y a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación. Sus disposiciones se aplicarán en el caso de Suecia, respecto del impuesto de cupones sobre los dividendos exigibles en o con posterioridad al año natural inmediatamente anterior a aquél en que este Convenio entre en vigor, respecto de los impuestos sobre otras rentas obtenidas en o con posterioridad al año natural inmediatamente anterior a aquél en que este Convenio entre en vigor y respecto del impuesto sobre el patrimonio gravado en o con posterioridad al año natural inmediatamente preferente a aquél en que este Convenio entre en vigor. En el caso de España, respecto de la renta imputable al año natural inmediatamente anterior a aquél en el que este Convenio entre en vigor y a los años sucesivos. Mediante estas disposiciones el nuevo Convenio se aplicará inmediatamente una vez derogado el Convenio anterior, siempre que la entrada en vigor tenga lugar durante 1.976.

El artículo XXX contiene disposiciones sobre la denuncia del Convenio.

El Protocolo adjunto al Convenio constituye una parte integrante del Convenio. El contenido de dicho Protocolo se ha explicado en relación con las normas del Convenio a que se refiere.

A modo de resumen quiero exponer lo siguiente. El Convenio hispano-sueco de doble imposición de 1963 constituye un eslabón en la colaboración que en materia de impuestos se ha llevado a cabo desde mediados de la década de los cincuenta entre los Estados miembros de la OCDE, dentro del marco del Comité fiscal de dicha organización. El Convenio se redactó en gran medida de acuerdo con los principios impositivos que este Comité había elaborado y que cristalizaron en el Convenio por el Consejo de la OCDE recomendó en julio de 1963 como modelo o tipo de Convenios bilaterales de doble imposición. El Convenio hispano-sueco ha de calificarse como plenamente satisfactorio teniendo en consideración las circunstancias de aquél momento. A mediados de la década de los sesenta cambió la postura sueca con respecto a determinadas disposiciones contenidas en los Convenios de doble imposición, este cambio se refirió principalmente al método o sistema para evitar la doble imposición. En el Convenio con España, así como en los demás Convenios suscritos por Suecia con anterioridad, se aplicaba el método o sistema de exención como método general para evitar la doble imposición. En los Convenios concluidos a mediados de la década de los sesenta y con posterioridad, Suecia pasó a aplicar el método-sistema "credit of tax" (sistema de imputación) como método general. Este sistema se consideró preferible, entre otras razones porque en principio equipara, a efectos de imposición fiscal, las rentas de una persona residente en Suecia percibe del extranjero, con las rentas percibidas en Suecia. En los Convenios suscritos por Suecia durante los últimos tiempos, Suecia se ha reservado por lo general el derecho a que las pensiones pagadas bajo el Régimen de la Seguridad Social sueca estén sujetas a imposición en dicho país. El Convenio de 1963 con España resultó con el tiempo, por éstas y otras

razones, poco satisfactorio desde el punto de vista sueco en determinados aspectos esenciales. Por iniciativa sueca se iniciaron negociaciones para la conclusión de un nuevo Convenio. Como quiera que, tras sucesivas rondas de negociaciones, no fuera posible alcanzar reglas aceptables por Suecia en varios puntos, se decidió por parte sueca rescindir el Convenio, tras lo cual el mismo dejó de surtir efectos al concluir 1974. Las negociaciones para un nuevo Convenio, sin embargo continuaron tras la rescisión del anterior, y en mayo de 1975 se llegó a un acuerdo de propuesta para un nuevo Convenio. La propuesta, al igual que el Convenio anterior, se ha podido redactar en gran medida de acuerdo con el Convenio Tipo de la OCDE. Las disposiciones de tributación sobre dividendos, intereses y royalties (cánones) conllevan, sin embargo, frecuentemente un derecho del Estado-raíz (Estado de origen) a recaudar impuestos sobre tipos impositivos más altos que los recomendados por la OCDE. La "ampliación" de este derecho ha de considerarse como una concesión por parte de Suecia. Lo mismo se puede decir sobre las deducciones de Suecia con relación al impuesto español; se trata del llamado "matching credit", a que se refiere el artículo sobre los métodos para evitar la doble imposición. Sin embargo, también podemos encontrar en el anterior Convenio tipos impositivos más altos y normas especiales de deducción. Por otra parte, se han respetado los deseos de Suecia de cambiar el método para evitar la doble imposición y sobre la tributación de determinadas pensiones, por ejemplo, las pensiones ATP (pensión general complementaria) y los pagos derivados de una pensión por razón de un seguro. Las nuevas disposiciones del Convenio contenidas en el artículo IV apartado 3 sobre acuerdos entre las autoridades competentes para resolver cuestiones de doble residencia, pueden causar inconvenientes de naturaleza administrativa principalmente. Estos inconvenientes han de considerarse teniendo en cuenta el hecho de que esta disposición es un compromiso al que se ha llegado tras largas negociaciones y sin

el cual el Convenio difícilmente hubiera podido concluirse. Por ello parece conveniente aceptar dicha disposición. El Convenio está basado, en principio, en obligaciones mutuas, y en todo lo esencial se corresponde con los demás Convenios concluidos por Suecia durante los últimos años.

Como norma de aplicación específica al Convenio hispano-sueco, se dictó la Orden de 18 de febrero de 1980, ⁽²⁾ por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-sueco para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 16 de junio de 1976.

Esta Orden consta de dos disposiciones, una referente a residentes de España, haciéndose distinción entre rentas comprendidas en el artículo 10 del Convenio y rentas comprendidas en los artículos 11 y 12 del Convenio; la otra disposición atañe a los residentes de Suecia, distinguiéndose entre rentas comprendidas en los artículos 10 y 11 del Convenio y rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio.

Esta Orden contiene una disposición derogatoria de las Ordenes Ministeriales de 22 de mayo de 1964 y de 27 de julio de 1977, sobre la aplicación del Convenio hispano-sueco.

A) RESIDENTES DE ESPAÑA .-

1) Rentas comprendidas en el artículo X del Convenio.

a) Las personas o entidades que tengan la condición de residentes de España, conforme a lo previsto en el artículo VI del Convenio, que hayan percibido dividendos de fuente sueca, podrán solicitar a las autoridades fiscales de Suecia la devolución del exceso de impuesto sueco retenido en la fuente sobre las citadas rentas. Este exceso consiste en la diferencia entre el importe de la cuota tributaria aplicada conforme a la legislación interna sueca y el procedente teniendo en cuenta los límites establecidos en el artículo X del Convenio.

La solicitud de tal devolución deberá hacerse por la persona o entidad residente de España, beneficiaria de tales rentas, al Riksskatteverket, S-17194 Solna, Sweden.

Para la solicitud de devolución no se precisará utilizar modelo de formulario especial. A la solicitud se acompañará documento acreditativo de la condición de residente de España, expedido por las dependencias a que se refiere el apartado Tercero de esta Orden. Dichas dependencias, teniendo en cuenta los antecedentes que obren en ellas y, en su caso, el documento acreditativo de la residencia, cuya exhibición podrá ser exigida, extenderán un certificado por cuádruplicado en el que se indique que la persona beneficiaria de los dividendos de fuente sueca es residente de España a efectos fiscales. Dicho certificado será sellado y firmado por la autoridad competente; el peticionario remitirá dos ejemplares a la citada oficina sueca y uno a la Administración fiscal española, conservando el cuarto ejemplar en su poder.

2) Rentas comprendidas en los artículos XI y XII del Convenio.

Por no existir retención impositiva en Suecia, no es preciso reglamentar un procedimiento aplicativo de los límites contenidos en tales artículos del Convenio.

B) RESIDENTES DE SUECIA .-

1) Rentas comprendidas en los artículos X y XI del Convenio.

a) Los dividendos e intereses de España que perciban las personas o entidades que, conforme el artículo IV del Convenio, tenga la condición de residentes de Suecia, se gravarán en España por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, según los casos, mediante retención en la fuente, practicada en los límites establecidos en los artículos X y XI de dicho texto. Para que tenga lugar la aplicación de estos límites será preciso formular la petición a las autoridades fiscales españolas.

b) La solicitud se hará necesariamente en el modelo de formu-

lario EE-RS, REDUCCION (Anexo I de esta Orden) que facilitarán las autoridades fiscales de Suecia. Cumplimentado por cuadruplicado el formulario por el beneficiario o su representante y extendida la diligencia que figura en el mismo por la oficina competente de Suecia, remitirá aquél dos ejemplares a la persona o entidad residente de España, dedudora de las expresadas rentas. Esta persona o entidad, al abonar los dividendos o los intereses efectuará la retención del Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, según los casos, aplicando los límites del Convenio (artículos X y XI), y acompañando a la declaración-liquidación tributaria, que reglamentariamente debe presentar en el órgano territorial correspondiente de la Administración de la Hacienda Pública, un ejemplar del formulario, como justificante de que la retención impositiva ha sido efectuada, teniendo en cuenta el límite convencional; un segundo ejemplar será conservado para constancia por la persona o entidad deudora residente de España; el tercero quedará en poder del beneficiario de los dividendos o los intereses; y el cuarto será para la Administración fiscal de Suecia a los correspondientes efectos.

c) Si no se ha utilizado el procedimiento de Reducción y el impuesto ha sido retenido, según las normas de la legislación interna española, la aplicación del límite convencional se efectuará por Devolución del exceso de impuesto retenido.

La solicitud se hará en el modelo EE-RS, DEVOLUCION (Anexo II a la presente Orden) que facilitarán las autoridades fiscales de Suecia. Cumplimentando el formulario por triplicado y certificada la residencia por la oficina fiscal competente de Suecia, un ejemplar se remitirá por el beneficiario o su representante al órgano territorial citado en el apartado b) anterior del domicilio del deudor de las rentas; el segundo ejemplar del formulario será para las autoridades fiscales de Suecia, y el tercero para el propio peticionario.

A esta solicitud deberá acompañarse certificación expedida por la persona o entidad obligada a retener el impuesto, en la que conste la fecha y el número de la carta de pago del ingreso, en que estuviere comprendida la retención efectuada al beneficiario. Cuando los datos se tomen directamente por la Administración, se harán constar en el expediente por medio de diligencia. Si la certificación no se acompañara a la solicitud ni constaran en el organo territorial precitado los datos que deben figurar en aquél, la oficina de gestión requerirá al que hubiera presentado la solicitud para que en el plazo de treinta días subsane la falta.

Cuando el beneficiario de los dividendos o los intereses actúe por medio de persona que le represente, se unirá también a la solicitud el correspondiente poder acreditativo.

La solicitud de Devolución se formulará en el organismo territorial correspondiente de la Administración de la Hacienda Pública, en el plazo de un año siguiente a la terminación del año natural en que se haya exigido el impuesto.

El expediente se tramitará en la forma establecida en el artículo 6º del Decreto 363/1971, de 25 de febrero; el acuerdo de devolución se dictará por la Autoridad competente.

d) En un mismo formulario podrán solicitarse varias devoluciones cuando todas ellas se encuentren dentro del plazo indicado en la letra c) anterior, y correspondan a ingresos efectuados en un mismo Organismo Territorial.

2) Rentas comprendidas en el artículo XII del Convenio.

a) Los cánones procedentes de España que perciban las personas o entidades que, conforme el artículo IV del Convenio, tengan la condición de residentes de Suecia, se gravarán en España por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, según los casos, mediante retención en la fuente practicada en el límite establecido en el artículo XII de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España,

utilizando el beneficiario el Modelo de formulario EE-RS, REDUCCION DE CANONES (Anexo III de esta Orden), en la forma indicada en el apartado Segundo, A), b) de esta Orden, respecto a los formularios sobre dividendos e intereses.

A la declaración-liquidación tributaria que debe presentar reglamentariamente el deudor de los cánones, se acompañará dicho formulario, expresando, además, las circunstancias que sobre el particular figuren en los documentos otorgados para el uso o la concesión del uso de los derechos y elementos en general contenidos en el artículo XII del Convenio.

b) Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español, según resultare de la aplicación de las normas y tipos tributarios contenidos en la legislación interna española, como si no existiera Convenio, la persona o entidad residente de Suecia, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente. Para la solicitud de devoluciones se utilizará el Modelo de formulario EE-RS, DEVOLUCION CANONES (Anexo IV a la presente Orden) en la forma indicada en el apartado Segundo A, c) de esta Orden. Al formulario se acompañará la certificación a que se refiere el párrafo tercero de dicho apartado, comprensiva del ingreso del impuesto sobre los cánones de que se trate.

Dichas devoluciones se regularán por las mismas disposiciones que, con referencia a dividendos e intereses, se contienen en el ya citado apartado Segundo A), c).

Tercero. Certificados. Dentro de sus respectivas competencias, las dependencias de los respectivos organismos territoriales expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito, a los efectos de la aplicación del Convenio, por las personas y entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo IV del mismo.

Sin perjuicio de los datos y antecedentes que obren en las expresadas oficinas, para probar el hecho de la residencia podrá exigirse del solicitante la exhibición del documento nacional de identidad, pasaporte o documento acreditativo de la residencia.

Igualmente corresponderá a las expresadas oficinas expedir los demás certificados que se les soliciten por las personas o entidades interesadas, siempre que tengan por objeto el que por España o por Suecia se apliquen cualesquiera de las disposiciones del Convenio.

Disposición Derogatoria: La presente disposición deroga lo dispuesto en las Ordenes Ministeriales de 22 de mayo de 1964 y de 27 de julio de 1977, sobre la aplicación del Convenio hispano-sueco.

NOTAS AL CAPITULO VII

(1) B.O.E. de 22 de enero de 1977.

(2) B.O.E. de 1 de marzo de 1980.

P A R T E T E R C E R A

LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LAS SUCESIONES
Y DONACIONES

C A P I T U L O V I I I

EL MODELO SUCESORIO DE 1982

A) TRASCENDENCIA DEL PROBLEMA

Como ya expusimos en el Capítulo I de esta tesis doctoral, la doble imposición internacional existe cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Las premisas que comportan tal resultado se vinculan a los múltiples criterios jurisdiccionales que adoptan los países para someter las herencias a tributación, pues, además de los de carácter personal, los de índole real también son utilizados. Hay Estados que atienden: al domicilio o residencia del causante; otros, a su nacionalidad; tampoco faltan los que refieren tales circunstancias al causahabiente. En otros países es la situación jurídica o de hecho de los bienes lo que determina la exacción impositiva, sin que tampoco falten los ordenamientos que combinan los criterios de naturaleza personal o real.

La no coincidencia y yuxtaposición de los criterios jurisdiccionales seguidos por los Estados con los que el causante o causahabiente estén vinculados tributariamente a causa de una transmisión hereditaria, supone la aparición de un conflicto jurisdiccional cuya consecuencia es, normalmente, una doble imposición internacional, aunque también es posible, algunos autores lo ponen de manifiesto y comentan que no es frecuente, que se produzca una inexistencia total de gravamen en ambos Estados.

Nota deseable en este tipo de doble imposición es que el impuesto sobre las sucesiones fuese de tracto sucesivo, pero como no lo es puesto que recae en un hecho económico irrepetible en el mismo sujeto pasivo en relación con los supuestos de hecho concurrentes. Esta circunstancia, unida al hecho de que se trata de un tributo plenamente vinculado al régimen civil de las transmisiones hereditarias y, por tanto, a determinados presupuestos jurídicos sustantivos, han determinado un interés relativo por el tema. Relativi-

dad, cuando no desinterés, que se ha manifestado no sólo a nivel nacional, sino también en el ámbito internacional.

Desde el punto de vista económico, aunque la doble imposición carece en el ámbito sucesorio de la trascendencia económica que pueda tener en otros tributos, ya que no afecta a las inversiones sociales, sino a las individuales, no por eso deja de producir efectos perjudiciales que inciden negativamente en el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y en los movimientos internacionales de capitales privados. Por tanto, la necesidad de que en materia de derechos sucesorios la situación fiscal de una persona que realiza actividades comerciales, industriales o financieras en diversos Estados o que en ellos posee bienes, sea clarificada, unificada y garantizada en la mayor medida posible gracias a la aplicación de soluciones comunes que permitan eliminar la doble imposición y suprimir las trabas que este fenómeno supone para la expansión de las relaciones económicas internacionales, ha constituido y constituye capítulo importante en la tarea y en los esfuerzos de diversos organismos internacionales, intergubernamentales y científicos.

B) EVOLUCION HISTORICA

De la misma manera que en el capítulo II nos ocupamos de la referencia histórica en la lucha contra la doble imposición, me parece importante examinar brevemente, algunos de los caminos que se recorrieron hasta llegar al modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones de 1982.

Cronológicamente, es al Instituto de Derecho Internacional al que debe atribuírsele el honor de haberse ocupado, en 1895, por primera vez, de la cuestión. Más tarde, en 1922, en su reunión de Grenoble, aprobó una resolución en materia de derechos sucesorios en la que se afirmaba la bondad y conveniencia de que los Estados concluyesen Convenios tendentes a eliminar las injusticias de la do-

ble imposición, propugnándose los criterios concretos que los Estados deberían introducir en sus legislaciones para la delimitación objetiva de los impuestos sucesorios. Fue la Cámara de Comercio Internacional la que trató, específicamente, el tema sucesorio en diversas ocasiones. En 1921, en Londres, con motivo de su primer Congreso, la Comisión encargada de la cuestión determinó los principios informadores en la materia, y las medidas, unilaterales y bilaterales, necesarias para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y sobre las sucesiones. Posteriormente, en 1925, en el Congreso de Bruselas, se establecieron como principios básicos de tributación para ambos tributos, el gravamen preferente del Estado de residencia, aunque compartido con el del Estado de la fuente respecto de los bienes sitos en este territorio, y la imputación en aquel Estado de lo pagado en el Estado de situación.

La labor de los organismos intergubernamentales también ha sido meritoria y destacable. La Sociedad de Naciones trató de las cuestiones fiscales desde su creación; básicamente, a través de sus Comités financiero y fiscal. Concretamente, el Comité ampliado de expertos técnicos formuló un informe, en 1927, comprensivo de diversos modelos de Convenio, uno de los cuales fue el de la doble imposición en materia de impuestos sucesorios; no obstante, dadas las opiniones divergentes, el acuerdo fue mínimo, aunque se coincidió en la utilización del domicilio para los impuestos personales.

En el mismo año de 1927, el Consejo de la Sociedad de Naciones convocó una Reunión de Expertos Gubernamentales en la que, ante la imposibilidad de elaborar un Convenio modelo único, se presentaron diversas fórmulas que, en base de los modelos de los Expertos Técnicos, combinaron los distintos criterios de exacción impositiva utilizados en las legislaciones nacionales.

Creado el Comité Fiscal en 1928, no aportó inicialmente novedades interesantes en materia de doble imposición sucesoria, pues sus distintas reuniones hasta 1939 (nueve en total) trataron, en espe-

cial, de la doble imposición de las empresas con establecimiento permanente en país distinto al del domicilio. Hay que esperar a 1943 para que la Segunda Conferencia Fiscal Regional, auspiciada por el propio Comité, estudiase en su reunión de Méjico las medidas para evitar la doble imposición; fruto de la misma fue la elaboración de un Convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de sucesiones, en el cual se otorgó preferencia absoluta al Estado del domicilio del de cuius, en el momento de su muerte, para gravar la totalidad de la sucesión, sin perjuicio de la imputación pertinente por lo pagado en el Estado de situación.

En 1946, y con motivo de la décima reunión del Comité Fiscal, se elaboró, también en materia sucesoria, el denominado Modelo de Londres, más perfeccionado y simple que el de Méjico, aunque sin modificaciones notables en cuanto a los criterios propugnados en éste. Los trabajos del Comité se continuaron por la Comisión Fiscal del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. En 1947 dicho Consejo adoptó una resolución recomendando la recopilación de las observaciones de los Estados miembros a los tratados de doble imposición sobre las herencias de 1943 y 1946, y su distribución a los miembros de la Comisión Fiscal, así como el estudio de otros problemas desde el punto de vista de sus efectos sobre el comercio y las inversiones internacionales.

La temática de la doble imposición perdió, sin embargo, su autonomía dentro de las Naciones Unidas, con motivo, en 1954, de la suspensión de la actividad de la Comisión Fiscal. Hay que esperar a 1967 para que por la Resolución 1273, del Consejo Económico Social, se cree el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y en vías de desarrollo. El Grupo, que inicia sus trabajos replanteando el enfoque de los Modelos existentes, menciona que los nuevos objetivos de los acuerdos deben ser la promoción de las corrientes de capital hacia los países en desarrollo y el fomento de la transmisión de tecnología. Como medio de lograr

tales objetivos, se propugna, básicamente, la elaboración de un Modelo ad hoc o la modificación de los ya confeccionados por la OCDE.

El Grupo de Expertos, cuyas últimas realizaciones han consistido en la redacción de un modelo de Convenio entre países desarrollados y países en desarrollo, y un manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre tales países, no ha abordado el tema de la doble imposición sucesoria.

La Comunidad Económica Europea, en el artículo 220 de su Tratado constitutivo de 1957, pretende asegurar, en beneficio de los respectivos nacionales, la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad; pero esta preocupación alude básica y prioritariamente a la doble imposición de los rendimientos de capital, en especial, dividendos; es decir, a la doble imposición económica y a la integración del impuesto de sociedades en el impuesto individual sobre la renta. En todo caso, el punto de referencia lo constituye los modelos de la OCDE.

El Comité Fiscal de la OECE, creado en 1956, fue el que, recogiendo el testigo de la Comisión Fiscal de las Naciones Unidas, continuó eficaz y tenazmente la lucha contra la doble imposición. Este Comité ha proseguido la labor una vez que la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) cedió el paso, en 1960, a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Una de las labores más importantes de este Comité ha sido la publicación de los distintos Modelos de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, como sabemos, son dos el de 1963 y el actualmente en vigor de 1977, éste último ya ha sido tratado, ampliamente, en capítulos precedentes, y en relación con los impuestos sobre las sucesiones (1966) y sobre las sucesiones y las donaciones (1982 y actualmente en vigor), y que tienden todos ellos a lograr una cierta armonización en la filosofía, principios, definiciones, reglas, métodos, interpretación y procedimientos de los tratados bilaterales suscritos bajo su in-

fluencia. Armonización que, indudablemente, clarifica, unifica y garantiza la situación fiscal de los contribuyentes en diversos países.

C) EL MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LAS SUCESIONES Y DONACIONES DE 1982

El modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones de 1982, precisa, en primer lugar, su campo de aplicación (capítulo I) y define ciertos términos (capítulo II). La parte principal la constituyen los capítulos III y IV, que definen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes puede gravar los diferentes bienes e indican cómo éstos deben eliminar la doble imposición. Siguen las disposiciones especiales (capítulo V) y las disposiciones finales (capítulo VI), como principios básicos de este modelo de Convenio, podemos señalar los siguientes:

1) Ambito de aplicación.

La mayoría de los países miembros perciben derechos sucesorios e impuestos sobre las donaciones entre vivos sobre el valor del conjunto de los bienes, cualquiera que sea el lugar en que estén situados, que pasan del patrimonio del difunto a sus herederos, legatarios u otros beneficiarios, o del patrimonio de un donante a un donatario, cuando el difunto o el donante estaban domiciliados o vivían permanentemente en un territorio en el momento de la muerte o donación. Sin embargo, un cierto número de países miembros establecen una sujeción integral al impuesto en función de uno o varios criterios distintos, por ejemplo:

- la nacionalidad del difunto o donante;
- el domicilio, la residencia o la nacionalidad del heredero, legatario, donatario, etc., o
- el hecho de que bien el difunto o el donante, o bien el heredero o el donatario, estuvieran, en determinado momento, domiciliados en su territorio o residiesen aquí.

Por otra parte, la mayoría de los países miembros, como veremos

en un capítulo posterior, perciben derechos sucesorios o impuestos sobre las donaciones sobre el conjunto de los bienes o sólo sobre alguno de ellos, por ejemplo, los bienes inmuebles, situados en su territorio y con independencia del domicilio, la residencia o la nacionalidad del difunto o del donante, o del heredero, legatario o donatario.

Podemos afirmar, que en la medida en que se trate de los casos descritos en los apartados anteriores, el modelo de Convenio adopta el sistema seguido por el Proyecto de 1966 relativo al impuesto sobre las sucesiones, y que consiste en limitar el ámbito de aplicación del Convenio a las sucesiones de personas domiciliadas en uno o ambos Estados contratantes o a las donaciones efectuadas por tales personas, abandonando así cualquier otro criterio que implique la sujeción integral al impuesto de acuerdo con la legislación interna de un país miembro.

2) Imposición de bienes.

Para determinados bienes que formen parte de la sucesión o de la donación de una persona domiciliada en un Estado contratante, se concede un derecho a gravarlos al otro Estado, por ser éste el Estado en que tales bienes están situados: tal es el caso de los bienes inmuebles incluidos en el artículo V y de los establecimientos permanente o de las bases fijas a que se refiere el artículo VII. Habida cuenta que este derecho de imposición no es exclusivo, el Estado donde el difunto o donatario están domiciliados, en el sentido del Convenio, debe remediar la doble imposición, aplicando bien el artículo IX A, bien el artículo IX B, a los que me referiré más adelante, dentro de este mismo apartado.

Para los demás bienes, el derecho a gravar corresponde exclusivamente al Estado del domicilio del difunto o del donante, según el significado del Convenio.

Cuando los bienes pueden ser gravados en el Estado de situación, el Estado del domicilio debe elegir entre los métodos siguientes para evitar la doble imposición:

-Método de exención: los bienes imponibles en el Estado de situación están exentos en el Estado del domicilio, pero pueden ser tomados en consideración aquí para determinar el tipo impositivo aplicable a los demás elementos de la sucesión o de la donación;

-método de imputación: los bienes imponibles en el Estado de situación son también gravados en el Estado del domicilio, pero el impuesto percibido en aquel Estado se imputa en el impuesto exaccionado sobre estos mismos bienes en el Estado del domicilio.

Los métodos propuestos para evitar la doble imposición según los artículos IX A y IX B del modelo de Convenio de 1982 son: el de exención con progresividad (artículo IX A); y la imputación ordinaria (artículo IX B).

A la vista de la redacción que se da a estos artículos podemos sostener la tesis que el presente modelo de Convenio deja a cada Estado la elección del método a seguir en consideración a sus preferencias, sus usos o sus particularidades legislativas.

Entiendo, que si dos Estados contratantes adoptan el mismo método, bastará insertar en el Convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, dos Estados optan por métodos distintos, éstos deberán mencionarse en el Convenio y podrán figurar en el mismo artículo, pero cada apartado de éste deberá indicar claramente a que Estado se aplica.

Por último, decir que los dos artículos se conciben en términos generales y, de un exhaustivo y sosegado estudio sobre el tema podemos llegar a la conclusión, que el presente modelo de Convenio no contiene reglas detalladas para el cálculo de la exención o de la imputación, dejándose esto a la legislación interna y a la práctica del Estado respectivo. Por lo tanto, los Estados que estimen necesario regular en el Convenio un problema concreto, entiendo y afirmo que son libres de hacerlo cuando negocien bilateralmente.

Con respecto a los impuestos sobre las donaciones, tenemos que poner de manifiesto que el Convenio también deberá remediar la do-

ble imposición de las donaciones cuando ambos Estados contratantes exaccionen un impuesto por razón de un mismo hecho, del mismo modo que la evita en relación con las sucesiones. Por lo tanto todo lo que hemos dicho a propósito de los derechos de transmisión mortis causa se aplican, pues, mutatis mutandis a los impuestos sobre las donaciones.

Tampoco me voy a extender en la explicación de los métodos anteriormente señalados para evitar la doble imposición puesto que la aplicación y consecuencia de los diversos métodos, entiendo que ya han sido explicados detalladamente en el capítulo precedente, relativo al examen de los artículos del Convenio modelo de 1977, relativo al impuesto sobre la renta, por lo que me remito al citado capítulo.

3) Disposiciones especiales.

Tales disposiciones afectan a :

- no discriminación (artículo X);
- Procedimiento amistoso (artículo XI);
- intercambio de información (artículo XII);
- los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares (artículo XIII);
- extensión territorial (artículo XIV).

Simplemente quiero hacer un comentario referente a la no discriminación, entiendo que la inserción de una disposición excluyendo las discriminaciones basadas en la nacionalidad, en un Convenio cuyo único objeto es el de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones, puede parecer superfluo cuando existe ya entre los dos Estados contratantes un Convenio que excluya tal discriminación para los impuestos de cualquier naturaleza. Tal inserción, no obstante, puede tener una cierta utilidad si este último Convenio se deroga por otras razones. Por ello se ha considerado conveniente hacer figurar también en este modelo una cláusula de no discriminación. Pero se ha decidido no incluir los apartados cuatro a seis del artículo XXIV del

modelo de 1977 relativo al impuesto sobre la renta, habida cuenta que tales apartados se refieren casi exclusivamente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y no se adaptarían, por tanto, al espíritu del presente modelo sobre las sucesiones y donaciones. Sin embargo, los Estados contratantes tienen la facultad de incluir en sus Convenios relativos a los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones el artículo XXIV del modelo de Convenio de 1977 del impuesto sobre la renta.

Todos los países miembros que han participado en la elaboración del modelo de Convenio de 1982, según manifestaciones de la Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales, han estado de acuerdo sobre sus objetivos y disposiciones principales. Sin embargo, ciertos países miembros han formulado reservas sobre algunas disposiciones del Convenio. El Comité de Asuntos Fiscales estima que estas reservas deben apreciarse en función del resultado global al que se ha llegado. Lógicamente, y en la medida en que las reservas han sido formuladas por determinados países miembros, los restantes países miembros conservarán su libertad de acción cuando negocien Convenios bilaterales con aquéllos, en base al principio de reciprocidad.

Por último, el Comité de Asuntos Fiscales ha examinado la posibilidad de elaborar y concluir un Convenio multilateral de doble imposición, al igual que ocurría con el modelo de 1977 relativo al impuesto sobre la renta. Como en 1966, ha llegado a la conclusión de que, en la situación actual, ello representaría grandes dificultades. Sin embargo, determinados grupos de países miembros podrían examinar la posibilidad de concluir un Convenio de tal índole entre ellos, en base al modelo de Convenio presente de 1982, y sin perjuicio de las necesarias adaptaciones que exigieran los objetivos particulares perseguidos por tales países.

Es importante hacer mención a la Recomendación del Consejo de la O.C.D.E. de 3 de junio de 1982, relativa a la supresión de la

doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y las donaciones (adoptada por el Consejo en su 563 Reunión del 3 de junio de 1982), en esta Recomendación se considera que es deseable que los esfuerzos de los países miembros en lo que se refiere a la supresión de la doble imposición se extienda a los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones, y que concluyan entre tales países Convenios tendentes a tal fin, igualmente, se considera necesario armonizar los Convenios bilaterales existentes sobre la base de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, adoptar una interpretación común y extender la red actual de estos Convenios a todos los países miembros.

Finalmente, se considera que el nuevo modelo de Convenio permitirá confirmar y extender la cooperación internacional existente en materia fiscal y se recomienda a los Gobiernos de los países miembros a las siguientes finalidades:

-Proseguir sus esfuerzos para concluir Convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y las donaciones con aquellos países miembros con los que todavía no estén vinculados por tales Convenios, y revisar los Convenios existentes entre ellos que no se ajusten a las necesidades actuales.

-Ajustarse en la conclusión de nuevos Convenios bilaterales y en la revisión de Convenios bilaterales existentes entre ellos al modelo de Convenio de 1982, teniendo en cuenta las reservas que ciertos países miembros han formulado sobre algunas disposiciones del Convenio.

D)) LOS CONVENIOS ESPAÑOLES SOBRE HERENCIAS: GRECIA, FRANCIA Y SUECIA

De estos tres Convenios que España tiene suscritos, el de Grecia es el más antiguo; data de 1919. Los celebrados con Suecia y Francia son del año 1963. Podemos afirmar, que a diferencia de lo que ocurre con los Convenios de doble imposición relativos a los

Impuestos sobre la renta y el patrimonio, confeccionados en base a los Modelos de la O.C.D.E. de 1963 y 1977, los Tratados sobre las herencias presentan características muy particulares como consecuencia de las circunstancias que los han motivado y, también, por no haberse ajustado a un Modelo básico que haya servido de referencia y pauta; hasta ahora, el actual Convenio Modelo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y las donaciones es de 1982⁽¹⁾.

Los Textos de los Convenios suscritos con Francia y Suecia, puesto que el de Grecia no es, en puridad, un tratado de doble imposición, independientemente de los problemas que suscitan y de las lagunas que presentan, pueden calificarse, en términos generales, de meritorios y útiles. Suponen un principio de acuerdo en materias de difícil solución armónica, que eviten o, al menos, atenúen la doble imposición sucesoria. Las reglas de tributación de las herencias varían considerablemente de uno a otro país: unos exigen el impuesto sobre todos los bienes relictos, cualquiera que sea su situación, si el causante estaba domiciliado o era residente de su territorio; otros atienden a la nacionalidad o domicilio; los hay que se refieren al lugar de situación de los bienes; y existen Estados que vinculan la nacionalidad o domicilio al causahabiente, como ya tendremos ocasión de ver en el próximo capítulo. Sucede, además, que a diferencia de los tributos que gravan periódicamente la renta o el patrimonio, el impuesto sucesorio descansa en presupuestos jurídicos sustantivos; por ello a la dificultad conciliatoria de los intereses contrapuestos se une lo complicado de su aplicación, dada la necesidad de manejo y la remisión a conceptos jurídicos de variado significado.

CONVENIO CON GRECIA

El Convenio hispano-griego es de 6 de marzo de 1919 ⁽²⁾. Dicho

Convenio fija las reglas que han de aplicarse a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y España, respectivamente. El Convenio no regula únicamente la materia fiscal; trata de otros aspectos de las herencias, por eso podemos afirmar que no es o no constituye un Convenio de doble imposición en sentido estricto, sin embargo, es el primero que establece normas tributarias sobre el tema. En efecto, según el artículo VI, párrafo cuarto los derechos sucesorios debidos al Estado en que la sucesión sea abierta no se percibirán más que sobre la parte de la herencia que se encuentre en el territorio de este Estado, pero en ningún caso podrán afectar a los bienes inmuebles o muebles del difunto situados en su patria o en otros estados.

El principio básico que inspira los preceptos dedicados a la materia fiscal, es el de gravamen de la herencia de acuerdo con las leyes del Estado de situación de los bienes.

Como hemos podido ver, la norma establecida en el párrafo cuarto del artículo VI es una reglamentación de la que cabe deducir lo siguiente:

- Se fracciona la herencia entre el lugar de fallecimiento y el lugar de situación de los bienes.

- No se utiliza el concepto de residencia del de cujus, que es, por tanto, irrelevante para este Convenio.

- El carácter mueble o inmueble de los bienes no implica diferencia alguna en cuanto a que sean gravados en el lugar de situación. En el párrafo quinto del ya citado artículo VI, establece el principio de no discriminación entre nacionales y extranjeros, literalmente se dice que "las sucesiones de los españoles en Grecia y de los griegos en España no serán gravadas con derechos sucesorios distintos o superiores a los de las sucesiones de los nacionales".

Finalmente, para el conjunto de reglas contenidas en el Convenio, establece el artículo XVIII que "las disposiciones del presente Convenio se aplicarán igualmente a las sucesiones de los subdi-

tos de los dos Estados contratantes que habiendo fallecido fuera del territorio del otro Estado hubiesen dejado en él bienes muebles o inmuebles".

Como podemos ver, en este artículo se establece una ampliación del ámbito del Convenio, pues no es ya lugar de fallecimiento el de apertura de la sucesión, sino que la sujeción a imposición viene determinada por la situación de los bienes.

CONVENIO CON FRANCIA

El Convenio hispano-francés para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias es de 8 de enero de 1963⁽³⁾.

En la exposición de este Convenio seguiremos a De Luis que ha abordado el tema con enorme originalidad y claridad doctrinales, dicho autor pone de manifiesto que respecto a los impuestos sobre las herencias la sujeción a la jurisdicción puede derivarse de la existencia de un vínculo personal con el Estado que los exige, o de hallarse los bienes objeto de la herencia situados en su territorio en el momento del fallecimiento del causante de la misma. Pero aquí existen nuevos elementos de complejidad: de un lado, son más frecuentes los casos en que la nacionalidad se utiliza como criterio jurisdiccional, juntamente o en sustitución del de la residencia; de otro, el vínculo personal determinante puede referirse tanto a la persona del causante como a la de los sucesores, aunque es más común el primer caso⁽⁴⁾.

Estoy totalmente de acuerdo con el citado autor, en que la solución del problema de evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre las herencias por vía bilateral exige dos decisiones: elegir los criterios jurisdiccionales que van a mantenerse en el Convenio y determinar los distintos elementos del patrimonio a que se va a aplicar cada uno de ellos. La solución más general en los

Convenios existentes para evitar la doble imposición en materia de impuestos sucesorios es la de distribuir el derecho a gravar los bienes de la herencia, según su naturaleza, entre el Estado en donde residía el causante al momento de su fallecimiento y aquel en que están situados dichos bienes, y completar estas reglas de atribución con un método para evitar la doble imposición que suele ser uno de los que, como posteriormente veremos, se utilizan en los Convenios relativos a los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Criterios de imposición.-

La opción elegida es la de atribuir la facultad de gravar al Estado de la residencia del causante, reconociendo al Estado de situación un derecho limitado sobre categorías específicas de bienes. Los criterios utilizados en el Convenio hispano-francés pueden clasificarse de la siguiente manera:

1. Atribución del derecho a gravar al Estado donde se encuentren físicamente situados los bienes.

Se aplicará a los siguientes bienes:

- Bienes inmuebles (incluidos los accesorios) (artículo 30).
- El ganado y los aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal que tributarán únicamente en el Estado contratante en que ésta esté situada (artículo 30).
- Bienes muebles corporales, incluido el mobiliario, la ropa, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte, no afectos a un establecimiento permanente ni a una instalación profesional (artículo 33).

2. Atribución del derecho a gravar al Estado en el que el causante fuera residente en el momento de su muerte:

- Bienes incorpóreos de la herencia a los que no sean aplicables los artículos 31 y 32 (artículo 34).
- Los valores mobiliarios y los demás créditos (artículo 34).

3. Criterio del establecimiento permanente o instalación fija:

- Los bienes muebles invertidos en una empresa comercial, indus-

trial o de naturaleza análoga, se gravarán en el Estado en que la empresa tenga establecimiento permanente (artículo 31).

- Los bienes muebles afectos a una instalación profesional se gravarán donde ésta esté situada (artículo 32).

4. Atribución del derecho a gravar al Estado donde estén registrados o inscritos los bienes:

- Los barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos de motor (artículo 33).

- Las patentes, marcas de fábrica y derechos de la propiedad intelectual (artículo 34).

Deducción de deudas.-

Según Echenique⁽⁵⁾, el Convenio hispano-francés aplica un criterio de distribución uti singuli, cuyos principios básicos son los siguientes:

a) Afección o relación: el pasivo de las empresas se deduce donde se liquida el activo. Si existen establecimientos permanentes o bases fijas en ambos Estados, la imputación de las deudas corresponde a los bienes afectos a la instalación de que dependan, totalmente o a prorrata, según exista una sola instalación o varias.

b) Garantía: Las deudas garantizadas con inmuebles, derechos inmobiliarios, barcos, aeronaves u otra clase de bienes se imputan a tales bienes.

c) Residual: cualquiera otras deudas se deducen en el Estado de residencia del causante.

d) Deducción del exceso: para los saldos pasivos sin cubrir en el Estado en que se realiza, se deduce del valor de los otros bienes sujetos a imposición en el mismo Estado.

Métodos para evitar la doble imposición.-

El Convenio con Francia, en su artículo 36, establece el de exención con progresividad al disponer que "cada Estado conserva el derecho de calcular el impuesto sobre los bienes hereditarios

que le corresponde gravar exclusivamente, según el tipo que habría de aplicarse si se considerase el conjunto de los bienes sometidos a tributación por su legislación interna". Exención, porque cada Estado grava solamente los bienes que le corresponde gravar; la utilización del término "exclusivamente" lo corrobora. Pero progresividad, porque el tipo es el que correspondería a un conjunto aunque, en el caso concreto, se aplique a una porción más limitada: la que realmente se grava en cada Estado.

Otras disposiciones .-

Además de las referentes al procedimiento amistoso, intercambio de información, privilegios diplomáticos, no discriminación, me voy a referir brevemente a la entrada en vigor del Convenio y a su denuncia.

El Convenio con Francia se aplicó por primera vez, al gravamen de las herencias de las personas fallecidas en el día y a partir del día en que se intercambiaron los instrumentos de ratificación, es decir, desde el 29 de noviembre de 1963, según se desprende del artículo 44.

En caso de denuncia, el Convenio con Francia se aplicará por última vez a la imposición de las herencias de personas fallecidas, lo más tarde el 31 de diciembre del año civil en que se haya denunciado; Se exige, no obstante, un preaviso de seis meses, notificado por vía diplomática, así se preceptúa en el artículo 45, c).

CONVENIO CON SUECIA

Como pone de manifiesto Tejera Victory⁽⁶⁾ "el origen genérico del problema de la doble imposición radica, en definitiva, en los distintos sistemas legislativos que siguen los diversos países. Algunos, cuando el causante estaba domiciliado en ellos, prescindían de la nacionalidad de que disfrutaba, y exigen el impuesto sobre todo el patrimonio, deducidas las deudas, cualquiera que sea la situación de los bienes que lo integran. Como complemento-bien que este aspecto sea en lo sustancial común a caso todos los Estados-, si el

causante no estaba domiciliado en el país de que se trate-prescindiendo también de la nacionalidad-, los inmuebles sitos en el país queden siempre sujetos a la imposición del mismo. A veces se extiende esta exigencia a determinados bienes muebles asimilados por algunas características a los inmuebles.

Hay otros Estados que para exigir el impuesto sobre herencias tienen en cuenta exclusivamente el lugar de situación de los bienes, prescindiendo por completo de la nacionalidad y del domicilio del causante.

Por último, otros países sujetan a su impuesto todo el patrimonio del causante en ellos domiciliado, prescindiendo de su nacionalidad y a la vez gravan todos los bienes que consideran, según su legislación, situados material o jurídicamente en su territorio".

El Convenio hispano-sueco para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias es de 25 de abril de 1963.⁽⁷⁾ Quedan, pues, fuera del ámbito del presente Convenio las donaciones inter vivos, pese a que en España, hasta el momento, como en otros Estados, tributan como las herencias, según su cuantía y el grado de parentesco entre donante y donatario.

Los criterios utilizados por el Convenio hispano-sueco pueden clasificarse así:

- a) Derecho de imposición del Estado de situación de los bienes:
 - Además de los bienes así gravados en el Convenio con Francia, se incluyen:
 - los derechos de caza y pesca, y los derechos a cánones variables o fijos por la explotación de yacimientos de minerales, fuentes y otras riquezas del suelo;
 - las participaciones en las sociedades personalistas con personalidad jurídica, si el valor de la participación corresponde a un inmueble.

- b) Derecho de imposición en el Estado de residencia del causante:

- bienes incorporeales no gravados en el otro Estado con arreglo a criterios específicos; y

- las acciones de una sociedad por acciones si a la fecha del fallecimiento estuvieran efectivamente en el Estado en que el causante era residente.

c) Criterio del establecimiento permanente o base fija:

- bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa industrial, comercial o de artesanía; y

- bienes muebles afectos a una instalación profesional.

d) Derecho de imposición del Estado de situación jurídica registral de los bienes:

- las acciones de una sociedad de capitales, que al tiempo del fallecimiento no estuvieran en el Estado de residencia del causante. Estos criterios de imposición que acabamos de examinar vienen establecidos en los artículos IV y V del presente Convenio suscrito entre España y Suecia.

Deducción de deudas.-

Podemos afirmar que la imputación singular de deudas es pareja a la de los bienes y que las soluciones adoptadas para la deducción de estas deudas oscilan entre dos posibilidades:

a) Distribución proporcional de las deudas;

b) Distribución según la relación existente entre las deudas y determinados tipos de bienes, deduciendo las deudas no relacionadas con un tipo de bienes de los que sean gravables en el Estado de residencia del causante.

Este último criterio es el que recoge el artículo VI del Convenio hispano-sueco en sus párrafos tercero y cuarto.

Métodos para evitar la doble imposición.-

El Convenio con Suecia en su artículo VII establece o determina el método para evitar la doble imposición. De tal precepto podemos deducir lo siguiente:

a) Admisión del principio de imputación ordinaria; cada uno de los Estados acredita lo efectivamente pagado en el otro Estado, pero con el límite de propio impuesto..

b) Sustitución, en ocasiones de dicho sistema por el de exención. Concretamente, cuando el causante, súbdito de uno de los Estados resida en el otro Estado desde siete años antes de la fecha de la muerte.

c) Vigencia inalterable, y en ambos supuestos, del principio de progresividad.

Otras disposiciones.-

Además de las referentes al procedimiento amistoso, intercambio de información, privilegios diplomáticos, no discriminación, me referiré brevemente a su entrada en vigor y a la denuncia del Convenio.

El Convenio con Suecia, entró en vigor a los treinta días del Canje de los Instrumentos de Ratificación, aplicándose a las herencias de las personas cuyo fallecimiento se produjo después de su entrada en vigor. Como el Canje se efectuó el 30 de diciembre de 1963, su vigencia tuvo lugar desde el 29 de enero de 1964.

El Convenio con Suecia, que debe denunciarse por la misma vía y con igual plazo que el Convenio con Francia, dejará de estar en vigor al terminar el año natural en que se haya notificado la denuncia; se aplicará por última vez a las herencias de las personas fallecidas antes de que termine dicho año, según se desprende de lo preceptuado en el artículo XIII del repetido Convenio.

NOTAS AL CAPITULO VIII

(1) Este texto fue adoptado por el Grupo de Trabajo nº 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., en la reunión celebrada en París del 20 al 23 de octubre de 1981. El documento en el que se contiene es el DAF/DEA/WP1/81.1 Anexo 1, distribuido el 9 de octubre de 1981. La aprobación formal se efectuó en la reunión del Consejo de la O.C.D.E. durante los días 20 y 21 de enero de 1982.

(2) Ratificado el 18 de noviembre de 1920 y publicado en la Gaceta de 3 de diciembre de 1920.

(3) B.O.E. de 7 de enero de 1964.

(4) DE LUIS, F.: "Convenio entre España y Francia".

(5) ECHENIQUE, R.: "Doble imposición sobre las sucesiones; los Convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones, en Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978.

(6) TEJERA VICTORY, J. Maria y CUBILLO VALVERDE, C.: "Texto de los Convenios entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y en materia de Impuestos sobre las Herencias, precedidos de dos estudios sobre los problemas de doble imposición en relación con dichos Convenios", Madrid, 1964.

(7) B.O.E. de 16 de enero de 1964.

C A P I T U L O IX

PONENCIA GENERAL SOBRE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y
DONACIONES Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

INTRODUCCION

En la presente ponencia, el término "impuestos sobre herencias" abarca a todos los impuestos aplicados al capital, los bienes o los activos de un difunto transmitidos al morir a sus beneficiarios, independientemente de que esos impuestos se apliquen a la sucesión o al beneficiario y de la terminología utilizada en un determinado país para describirlos. El término "impuesto sobre donaciones" abarca a todos los impuestos que causan el capital, los bienes o los activos de un individuo que sean objeto de una transferencia gratuita inter vivos, independientemente de que esos impuestos se cobren al donante o al donado y de la terminología utilizada en un país determinado para describirlos.

Los términos "ciudadano" y "ciudadanía" comprenden "nacional" y "nacionalidad". El término "domicilio fiscal" incluye a las relaciones con un país basadas en cualquier tipo de residencia, temporal o permanente, y a las basadas en la nacionalidad.

El impuesto sobre herencias es una de las formas más antiguas de tributación, cuyas raíces al parecer se remontan al antiguo Egipto.

Es también una de las formas más duraderas; casi todos los países representados actualmente en la Asociación Fiscal Internacional cobran impuestos sobre herencias. Algunos han abandonado sus impuestos sobre herencias en los últimos años. En 1976, Argentina sustituyó su sistema de impuesto sobre herencias y donaciones por un impuesto anual sobre el capital contable de los residentes en Argentina y por un impuesto anual sobre el capital de las sociedades, limitado en cada caso a los bienes situados en Argentina. En el Canadá, el Gobierno Federal y todos los gobiernos provinciales, salvo el de Quebec, derogaron sus impuestos sobre herencias y donaciones en el curso de los años setenta, y lo sustituyeron por impuestos sobre la plusvalía que, al fallecer el propietario, adquieren

los bienes revaluados. En Australia, el Gobierno Federal y todos los estados derogaron también sus impuestos sobre herencias en los últimos años.

Por otra parte, en los años setenta algunos países modernizaron su sistema de imposición sobre herencias. En 1973, Italia abandonó la práctica de cobrar impuestos sobre herencias únicamente sobre los bienes ubicados en Italia y, por primera vez, sometió a imposición los activos en todo el mundo de difuntos con domicilio fiscal en Italia. En 1976, Francia, que anteriormente había aplicado sólo impuestos a los bienes situados en Francia y a los bienes muebles intangibles ubicados en otros lugares, modificó su sistema de tributación sobre sucesiones para incluir por primera vez los bienes unmuebles y los bienes muebles tangibles situados fuera de Francia, si el difunto era residente en Francia. En 1974, la República Federal de Alemania instrumentó reformas importantes en su sistema de imposición sobre herencias y donaciones. En 1975, el Reino Unido derogó su impuesto sobre sucesiones y lo sustituyó por un impuesto sobre la transferencia de capital, aplicándolo por primera vez a las transferencias al fallecer y a todas las donaciones inter vivos.

La aportación financiera de los impuestos sobre herencias y donaciones a los ingresos fiscales de un país es en general extremadamente pequeña. Como puede observarse en las siguientes cifras facilitadas por algunos Relatores Nacionales, sólo hay cuatro países en los que la aportación es igual o superior a 1,5%.

Noruega	0,2%
Colombia	0,2%
Italia	0,2%
Austria	0,3%
Nueva Zelanda	0,3%
Finlandia	0,3%
Alemania	0,35%
Dinamarca	0,4%
Portugal	0,5%
Corea	0,6%

Reino Unido	0,8%
Países Bajos	0,8%
España	0,9%
Hong Kong	1,0%
Bélgica	1,5%
Japón	1,6%
Grecia	1, 7%
Francia	2,0%

El segundo tema del XII Congreso de la Asociación Fiscal Internacional celebrado en Montevideo (Uruguay) en 1968, fue "Límites territoriales de las autoridades fiscales en los impuestos sobre sucesiones y capital". El Dr. Carlo Maria Giuliani-Fonrouge, Relator General, formuló un elocuente llamamiento: "... que la única solución en lo que toca a todos los intereses en juego sería la adopción del principio de la fuente o ubicación (principio territorial), porque de este modo cada país limitaría la imposición a los bienes existentes dentro de su jurisdicción, sin hacer mella en el derecho correlativo de otros países".⁽¹⁾

Sin embargo, como se acaba de indicar, la tendencia de la legislación fiscal moderna va en otra dirección, pues algunos países que anteriormente gravaban las herencias basándose sólo en los bienes ubicados dentro de su territorio, han ampliado su jurisdicción fiscal para incluir a los bienes en todo el mundo de difuntos con domicilio fiscal dentro de su territorio.

Para el Dr. Giuliane Fonrouge, en 1968, los acuerdos internacionales destinados a eliminar o evitar la doble imposición no eran la solución sino "sólo paliativos circunstanciales". En la actualidad, es evidente que esos acuerdos internacionales han llegado a ser una necesidad absoluta. Es alentador observar que el Comité sobre Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. ha seguido con sus esfuerzos para mejorar la base doctrinal sobre la que se negocian tales acuerdos, mediante su modelo de 1982 de Convenio sobre Do-

ble Imposición de Sucesiones, Herencias y Donaciones, que amplía el proyecto de la O.C.D.E. de 1966 de Convenio sobre Doble Imposición de Sucesiones y Herencias para cubrir impuestos sobre donaciones. Desgraciadamente, los avances en la negociación de acuerdos internacionales han sido lentos; los Convenios bilaterales sobre gravamen de herencias y donaciones no tienen alta prioridad en los Ministerios de Hacienda de la mayor parte de los países. Sin embargo, ciertamente ha habido progreso. En particular, dos países importantes, el Reino Unido y los Estados Unidos de América, que, conforme a su legislación nacional, gravan prácticamente cualquier tipo de bienes situados, o que se consideran situados, dentro de su territorio y pertenecientes a un difunto con su domicilio fiscal fuera de su territorio, han comenzado a negociar acuerdos bilaterales con los cuales aceptan la restricción de su derecho a gravar las sucesiones de esos difuntos sólo en lo que toca a bienes inmuebles y los establecimientos comerciales situados dentro de su territorio. Ello representa un importante cambio respecto de su posición negociadora antes del proyecto de su Convenio de la O.C.D.E. de 1966.

Casi todos los países estudiados aplican impuestos sobre herencias en el sentido estricto del término; esto es, gravan por separado a cada beneficiario del difunto, basándose en la magnitud del impuesto sobre el valor neto de los bienes heredados por dicho beneficiario. Sin embargo, los Estados Unidos de América, el Reino Unido, Corea y Nueva Zelanda aplican impuestos sobre sucesiones y la cuantía del impuesto se basa en el valor neto de la propiedad del difunto. Italia trata de evitar controversias respecto a la forma preferible de imposición mezclando los impuestos sobre propiedades y sobre herencia. Su impuesto primario está basado en el monto de la sucesión, mientras que su impuesto secundario, cobrado sólo a beneficiarios distintos del cónyuge del difunto y de los familiares lineales, se basan en el valor de los bienes here-

dados por el beneficiario y en su grado de su parentesco con el difunto. Antes de derogar su legislación fiscal sobre sucesiones en los años setenta, las nueve provincias de derecho consuetudinario del Canadá utilizaban un sistema mezclado bastante análogo.

Si bien existen argumentos en favor y en contra de los impuestos sobre sucesiones y sobre herencias, la aplicación de los primeros en los Estados Unidos de América, el Reino Unido y Nueva Zelanda, países que basan su legislación en el precedente inglés, es en parte un reflejo del uso de fideicomisos testamentarios en esos países. Si, por ejemplo, un fideicomitente deja sus bienes por testamento a fiduciarios facultados para conservarlos e invertirlos durante muchos años, durante los cuales pueden acumular los ingresos de los bienes o distribuirlos a uno o más de los hijos y nietos del fideicomitente, a su discreción, y si los fiduciarios tienen facultades análogas para distribuir el capital a esos hijos y nietos, es sumamente difícil, y a veces imposible, determinar el valor del interés de cada beneficiario en la propiedad a fin de aplicar un impuesto de sucesión sobre el valor.⁽²⁾ Aplicar impuestos sobre sucesiones en esas circunstancias es realmente mucho más sencillo.

El Convenio firmado entre los Estados Unidos y Alemania el 3 de diciembre de 1980,⁽³⁾ que aún no se ratifica, intentó sin mucho éxito resolver los problemas fiscales internacionales que se plantean cuando un país, como Alemania, que aplica impuestos sobre sucesiones conforme el valor de los bienes heredados por cada beneficiario, debe ocuparse del interés de un beneficiario en un fideicomiso como el descrito en el párrafo precedente. Reconociendo sin duda que es imposible una solución totalmente lógica de este problema, el Artículo 12 del Convenio estima que los Estados Unidos consideran gravable la transferencia de bienes a ese fideicomiso a la muerte del legador, pero que Alemania puede considerar gravable la transferencia de los bienes del fideicomiso al benefi-

ciario. En consecuencia, el párrafo 2 del artículo permite a las autoridades competentes de los países que examinen el caso para evitar injusticias, siempre que la diferencia entre las fechas del gravamen no pase de cinco años. Con objeto de tratar diferencias mayores en el tiempo, el párrafo 3 permite a un beneficiario alemán someterse al pago de impuestos alemanes en el período de cinco años, a fin de dejarle que se beneficie de los créditos alemanes por impuestos extranjeros respecto de los impuestos estadounidenses sobre herencias o donaciones.

El presente Relator General tenía la esperanza de realizar un esfuerzo serio para considerar en este informe los problemas de la doble imposición internacional resultante del uso de fideicomisos anglo-estadounidenses. Debíó ser advertido por el examen de esos problemas en el comentario sobre el Artículo I del Modelo de la O.C.D.E. de Convenio sobre Doble Imposición de 1982 que simplemente eran demasiados complejos para incluirlos en un informe de esta naturaleza; desde luego pueden formar perfectamente la base de años de estudio erudito, que comprendería una extensa monografía. Sin embargo, desea dar concretamente las gracias a los Relatores Nacionales de países con sistema jurídico civil que hicieron un considerable esfuerzo para ilustrarle respecto al tratamiento fiscal de esos fideicomisos en sus países.

A) BASE JURISDICCIONAL DE LA IMPOSICION

1.- Países que gravan sólo los bienes situados en los mismos

De los 24 países examinados,⁽⁴⁾ tres cobran impuesto sobre herencias sólo por los bienes situados dentro de su territorio: Brasil, que grava sólo los bienes inmuebles brasileños, y Hong Kong y Portugal, que gravan a todos los bienes situados, o que se consideran situados, en su territorio.

2.- Países que gravan los bienes de difuntos con domicilio fiscal en los mismos.

La gran mayoría de los países gravan todos los bienes, cualquiera que sea su ubicación, si se considera que el difunto ha estado domiciliado para fines fiscales dentro de su territorio. Figuran entre ellos Alemania (República Federal de), Austria, Bélgica, Colombia (que aplica impuestos a herencias como parte de su régimen del impuesto sobre la Renta), Corea, Dinamarca, Estados Unidos de América, Francia, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Reino Unido y Suecia. Un grupo más pequeño, influido sin duda por principio de derecho internacional privado de que la sucesión de bienes inmuebles extranjeros está regulada por la *lex situs*, implica impuestos a los bienes de ese difunto, excepto a los bienes inmuebles ubicados en el extranjero; en esta categoría figuran España, Finlandia, Grecia, Luxemburgo y Suiza.

Noruega en un caso especial; grava los bienes inmuebles de un difunto domiciliado para fines fiscales en Noruega, salvo los bienes ubicados en el extranjero (fundamentalmente bienes inmuebles y establecimientos comerciales permanentes), que Noruega grava en caso de un difunto no domiciliado, si los bienes están situados en Noruega, siempre que cierto impuesto extranjero sobre herencias sea pagadero por dichos bienes ubicados en el extranjero (o sería pagadero si no fuera por una exención monetaria).

3.- Países que gravan los bienes mundiales heredados por beneficiarios con domicilio fiscal en los mismos

Algunos países gravan los bienes mundiales heredados por beneficiarios que están domiciliados para fines fiscales en sus territorios. Esta es la base primaria del impuesto sobre herencias en Alemania y Austria, pero es complementada en esos países por el impuesto sobre los bienes mundiales en base al domicilio fiscal del difunto. Sin embargo, en la provincia de Quebec (Canadá) y en el Japón, el domicilio fiscal del difunto no tiene importancia y sólo la tiene la del beneficiario.

Finlandia es un caso especial a ese respecto; mientras que co-

bra impuestos sobre herencias basándose fundamentalmente en la ubicación de los bienes en Finlandia o en el domicilio fiscal del difunto en Finlandia, los beneficiarios distintos del cónyuge, el padre o la madre o el sucesor directo del difunto, considerados como receptores de "herencias occidentales", están sujetos a impuestos municipales sobre la renta aplicados a sus herencias. España y un cantón suizo cobran impuestos sobre herencias por todos los bienes mundiales heredados por un beneficiario que está domiciliado para fines fiscales en su territorio, excepto en el caso de los bienes inmuebles ubicados en el extranjero.

B) DEFINICIONES DEL DOMICILIO FISCAL

1.- En base a la residencia

Las definiciones del domicilio fiscal difieren considerablemente entre los distintos países examinados. El primer grupo define al domicilio fiscal en función de la residencia, en cierto sentido del término, pero hay importantes diferencias en el significado de este término en tales países.

En Austria, el domicilio fiscal significa que el individuo tiene una residencia (en el sentido físico de tener un hogar) o casa habitación en Austria. En Bélgica, el domicilio fiscal significa que la persona dispone de una vivienda en Bélgica y que su residencia en Bélgica es permanente (ésto es, no tiene intención de abandonar Bélgica en el futuro relativamente próximo). En la provincia de Quebec (Canadá), el domicilio fiscal canadiense significa la residencia para efectos del Impuesto sobre la Renta (que puede implicar residencia en más de un lugar al mismo tiempo), o domicilio (el lugar único en el que el individuo tiene su establecimiento principal). La definición de domicilio de Quebec es análoga a la definición del derecho consuetudinario inglés, salvo que una mujer casada puede tener un domicilio por separado y de que Quebec no observa la doctrina inglesa de que es posible recuperar

el propio domicilio de origen al renunciar al domicilio de elección.

En Colombia, el domicilio fiscal es la relación permanente establecida por la ley entre una persona y una ubicación fija, en donde se supone que la persona está siempre presente para cumplir sus obligaciones fiscales. Se define como la residencia durante seis meses al año, continuos o no, o, en el caso de un ciudadano colombiano, si su familia o su principal lugar de trabajo está en Colombia, aunque viva en otro lugar.

En Dinamarca, el término domicilio fiscal es comunmente sinónimo de residencia para efectos del Impuesto sobre la Renta. Esto es, una persona es residente donde tiene un hogar que utiliza permanentemente para sí misma o, si tiene más de una residencia en distintos países, donde tiene sus relaciones permanentes más estrechas.

En Finlandia, el término domicilio fiscal significa tener una vivienda o un hogar permanente en Finlandia o haber vivido allí continuamente (salvo por ausencias temporales) durante más de seis meses. Los diplomáticos extranjeros y su servidumbre (que no son ciudadanos finlandeses) están excluidos de esa definición. Sin embargo existe en Finlandia la posibilidad de tener múltiples domicilios fiscales.

En Francia, el domicilio fiscal se basa en la residencia y se considera que una persona reside en Francia:

- a. si tiene su hogar o su lugar de permanencia principal en Francia;
- b. si realiza su actividad profesional en Francia, a menos que sea de importancia secundaria;
- c. si tiene el centro de sus intereses económicos en Francia; o
- d. si es un funcionario público francés que realiza sus funciones en el extranjero y que no está sujeto al pago de impuestos extranjeros sobre la renta.

En Alemania, el domicilio fiscal existe cuando un individuo tiene su domicilio o su lugar de permanencia habitual en Alemania.

El domicilio significa el lugar donde vive en circunstancias que sugieren que lo conservará y utilizará. Una residencia habitual es el lugar donde vive en circunstancias que sugieren que no permanece temporalmente. La residencia habitual comienza después de seis meses de permanencia continua (sin tener en cuenta las interrupciones breves), con la excepción de que es posible una estancia de hasta un año de visita, vacaciones, tratamiento médico, etc., sin que se considere que el sujeto tiene residencia habitual en Alemania.

En Grecia, el domicilio para fines fiscales es idéntico al domicilio en el sentido civil; esto es, un individuo está domiciliado en Grecia si tiene en este país su establecimiento principal o un establecimiento permanente (no de carácter temporal).

En Italia, el domicilio fiscal se basa en la residencia para efectos del Impuesto sobre la Renta, que incluye a:

- a. las personas inscritas en la Oficina del Registro de la Población Residente;
- b. las personas que tienen la sede principal de sus negocios e intereses en Italia; y
- c. las personas que residen en Italia durante más de seis meses de cualquier año.

En el Japón, el domicilio fiscal significa el domicilio en el sentido del derecho civil; esto es, la base principal de un individuo, teniendo en cuenta la ubicación de su residencia primaria, la presencia de sus familiares y la ubicación de su empleo. No se tiene en cuenta la ausencia temporal del Japón para realizar estudios o negocios.

Corea también define el domicilio fiscal como el domicilio en el sentido civil. Si un individuo se inscribe en una oficina de la autoridades locales, se le considera domiciliado en Corea.

En Luxemburgo, una persona tiene su domicilio fiscal si es habitante del Gran Ducado; esto es, si ha establecido su domicilio

o su fuente de riqueza en este país.

En los Países Bajos, el domicilio fiscal se basa en la residencia, lo que se determina principalmente en base a:

- a. la intensidad de sus vínculos con los Países Bajos, recibiendo cierta prioridad el último lugar de residencia del difunto;
- b. la duración de la residencia; y
- c. el país de residencia del cónyuge y los hijos del difunto.

Además, a las siguientes personas se les considera con domicilio en Holanda para efectos fiscales:

1. Personas al servicio de una entidad legal de Holanda conforme al derecho público y a sus familiares dependientes.

2. Para efectos del impuesto sobre donaciones únicamente, una persona que anteriormente haya tenido su domicilio en Holanda, realmente, que efectúa una donación en el año posterior a su salida de Holanda.

En Nueva Zelanda, el domicilio fiscal es idéntico al domicilio del código civil; esto es, una persona está domiciliada en una jurisdicción si tiene la intención de vivir allí permanentemente. Si bien esta definición se basa en las normas del derecho consuetudinario inglés, difiere en dos aspectos: primero, una mujer casada puede tener un domicilio distinto y, segundo, no se recupera el propio domicilio de origen al renunciar al domicilio de elección.

En Noruega, un difunto está domiciliado para fines fiscales si reside en el país de modo que su herencia quede dentro de la jurisdicción de un tribunal testamentario noruego.

En Suecia, una persona está domiciliada para fines fiscales si reside en Suecia, lo que depende si tiene su domicilio permanente en el país; posee bienes inmuebles suecos o tiene intereses en una empresa sueca (distintos a los de un accionista de una compañía cotizada en la bolsa).

En Suiza, el domicilio fiscal es el mismo que el domicilio en el sentido del derecho civil suizo; esto es, es donde una persona

reside con la intención de establecer su vivienda. Sin embargo, en ciertos cantones, un período de residencia de cierta duración basta para constituir un domicilio fiscal.

En el Reino Unido, el domicilio para efectos fiscales se basa fundamentalmente en el concepto de domicilio conforme al derecho consuetudinario, modificado por los reglamentos que afectan al estado civil. Una persona adquiere un domicilio de origen al nacer, que es el del padre si es un hijo legítimo o el de la madre si es ilegítimo. Pierde su domicilio de origen al adquirir un domicilio de elección, adoptando la residencia en otro país con la intención de continuar residiendo allí permanentemente. Sin embargo, al renunciar a su domicilio de elección, recupera su domicilio de origen. Una mujer casada puede tener distinto domicilio en circunstancias apropiadas. Además, el domicilio fiscal en el Reino Unido existe si el difunto estuvo domiciliado en el país tres años antes de su muerte y también si fue residente para efectos del Impuesto sobre la Renta al o después del 10 de diciembre de 1974, y durante no menos de 17 de los 20 años que precedieron a la muerte.

En los Estados Unidos, el domicilio fiscal significa entre otras cosas vivir en los Estados Unidos, incluso durante un periodo breve, sin ninguna intención clara de dejar el país. Una vez establecido, un domicilio en Estados Unidos no puede modificarse sin trasladarse realmente a otro lugar. Si bien esta definición se basa en los principios del derecho consuetudinario inglés, parece evidente que en los Estados Unidos es mucho más fácil que se considere que un individuo ha renunciado a su domicilio de origen y ha adquirido un domicilio de elección en el Reino Unido.

2.- En base a la nacionalidad

En muchos casos, el domicilio fiscal se basa en la nacionalidad, ya sea en asociación con cierto concepto de residencia o de manera independiente.

Todos los ciudadanos austriacos tienen domicilio fiscal en Aus-

tria, salvo las personas, distintas a los empleados gubernamentales, que han vivido en el extranjero por dos años y que no tienen residencia en Austria.

Un ciudadano colombiano está domiciliado en Colombia para efectos fiscales, incluso si vive en otro país, siempre que su familia o su principal asiento de negocio esté en Colombia.

En ciertos casos, las sucesiones de ciudadanos daneses no residentes pueden ser administradas por un tribunal danés, a Juicio del Ministro de Justicia, en cuyo caso los bienes sujetos a administración son tratados del mismo modo, y están sujetos al pago de los mismos impuestos, como si el difunto fuera un residente mas. Sin embargo, en este caso, el gravamen es habitual pero no necesariamente se limita a los bienes ubicados en territorio danés.

En Alemania, el domicilio fiscal se extiende a:

d. un ciudadano alemán que vive permanente en el extranjero durante menos de cinco años sin tener un hogar en Alemania; y

e. un ciudadano alemán que vive en el extranjero durante cualquier periodo de tiempo, estando empleado por un organismo público alemán.

Se considera que un ciudadano griego domiciliado fuera de Grecia durante menos de 10 años consecutivos antes de su muerte tiene su domicilio fiscal en Grecia.

Se estima que tiene domicilio en Italia, para efectos fiscales un ciudadano italiano que reside en el extranjero al servicio del Estado Italiano o de una entidad pública italiana.

Se considera que un ciudadano holandés domiciliado previamente en los Países Bajos tiene su domicilio fiscal en el país durante diez años a partir del día en que ya no se le considere que allí tiene su domicilio fiscal en base a circunstancias reales.

Noruega trata como domiciliado para efectos fiscales a un ciudadano noruego que reside en un país que no aplica impuestos sobre herencias para sus bienes.

Todo ciudadano español es considerado como domiciliado para efectos fiscales en España; este país es único pues basa su concepto de domicilio fiscal exclusivamente en la nacionalidad; sin embargo, el concepto está modificado en algunos de sus Convenios fiscales.

En Suecia y los Estados Unidos, cualquier ciudadano del país se considera domiciliado allí para efectos fiscales.

C) IMPOSICION EN BASE A LA UBICACION DE LOS BIENES

1.- Base estrecha

Si el difunto (o en su caso el beneficiario) no se considera domiciliado en el país para efectos fiscales, un amplio número de países grava sólo algunas categorías de bienes situados, o que se consideran situados, en el país. Esta base estrecha impositiva existe en los siguientes países:

En Austria en lo que respecta a:

- a. los bienes propiedades agrícolas y forestales;
- b. los bienes inmuebles;
- c. los establecimientos comerciales; y
- d. los derechos cuya transmisión requiere de inscripción en

registros austríacos.

Bélgica, que sujeta al pago de impuestos de traslado de dominio solo a los bienes inmuebles ubicados en Bélgica.

La provincia de Quebec (Canadá), que sólo aplica impuestos a los bienes inmuebles situados en Quebec.

Dinamarca, que en general sólo grava a los bienes inmuebles daneses, pero que puede también gravar a los bienes daneses vinculados y al disfrute de dotes e instituciones familiares danesas.

Alemania, en donde las principales categorías sujetas a impuesto son:

- a. los bienes agrícolas y forestales;
- b. los bienes inmuebles y las deudas garantizadas por los mismos;
- c. la propiedad de un negocio dirigido en Alemania mediante un establecimiento permanente o en el que un representante permanen-

te es nombrado en Alemania para negociar contratos, obtener pedidos o mantener existencias de mercancías para su venta;

d. acciones de una sociedad con domicilio o asiento principal de negocios en Alemania, pero sólo si el difunto poseía directa o indirectamente por lo menos el 10% del valor nominal del capital;

e. intereses de asociación en un negocio descrito en c.; y

f. patentes y marcas registradas, si están inscritos en un libro o registro nacional.

Además, Alemania tiene una regla especial para los "extranjeros con responsabilidad fiscal ampliada", que son:

1. un ciudadano alemán:

a. que ha renunciado a su domicilio alemán en los diez años anteriores a su defunción;

b. que ha tenido una obligación por concepto del Impuesto Sobre la Renta alemana limitada de por lo menos cinco años en el periodo de diez años anterior a su renuncia al domicilio alemán; y

c. que ha pasado a domiciliarse en un país que cobra menos del 30% de los impuestos alemanes sobre herencias; o

2. un antiguo ciudadano alemán que ha renunciado a su nacionalidad alemana en los cinco años anteriores a su defunción y que de otro modo queda incluido en el apartado 1.

En el caso de un extranjero con obligación fiscal ampliada, además de las categorías de bienes antes mencionadas, Alemania implica impuestos a:

a. las deudas de deudores alemanes;

b. las cuentas bancarias alemanas;

c. todas las acciones en sociedades alemanas;

d. los reclamos sobre pensiones alemanas; y

e. las reclamaciones contra compañías aseguradoras alemanas.

En Luxemburgo sólo se gravan los bienes inmuebles en Luxemburgo adquiridos en propiedad o usufructo.

En los Países Bajos, el impuesto se limita a:

- a. los bienes inmuebles en los Países Bajos;
- b. las hipotecas sobre bienes inmuebles en los Países Bajos;
- c. los bienes de una empresa o un establecimiento permanente holandeses o de un agente permanente del difunto; y
- d. los activos derivados del derecho conjunto de esa empresa, salvo como accionista.

Noruega grava:

- a. los bienes inmuebles en Noruega y las propiedades accesorias a las mismas;
- b. ((posiblemente) las acciones de una sociedad noruega, si su única actividad es invertir en bienes inmuebles noruegos; y
- c. los activos de un establecimiento comercial permanente noruego.

Suecia sólo grava:

- a. los bienes inmuebles en Suecia;
- b. los bienes comerciales de un establecimiento permanente sueco; y
- c. las acciones de sociedades suecas.

En general, los cantones suizos sólo aplican impuestos a los bienes inmuebles ubicados en el cantón; sin embargo, ciertos cantones también gravan a los bienes administrados en el cantón, los bienes muebles ubicados allí, las colecciones de arte y demás bienes, cuando lo permiten los acuerdos fiscales bilaterales.

Tal vez Brasil puede incluirse también en esta categoría pues sólo aplica impuestos en base a la ubicación y únicamente a los bienes muebles ubicados en el Brasil.

2.- Base amplia

En otros países, cuando el difunto (o en su caso el beneficiario) no se considera domiciliado para efectos fiscales en el país, todos los bienes situados, o que se consideren situados, en el país estarán sujetos a impuestos. esta es la regla en Colombia, Finlandia, Grecia, Italia, Japón, Nueva Zelanda, España y el Reino Unido.

Los Estados Unidos aplican impuestos a todos los bienes tangibles en los Estados Unidos, con excepción de las colecciones de arte en préstamo para exposición en una galería o museo público; igualmente grava todos los bienes intangibles excepto:

a. los depósitos en cuentas con bancos estadounidenses y en instituciones financieras análogas, siempre que el interés de esas cuentas no esté efectivamente relacionado con la realización por el difunto de una actividad comercial o profesional en los Estados Unidos; y

b. desde el 18 de julio de 1984, todas las inversiones en deuda estadounidense, con una disposición análoga.

Si bien Francia no aplica específicamente impuestos a todos los bienes situados o que se consideran situados en Francia, su lista bienes gravables de las sucesiones de difuntos con domicilio fiscal fuera de Francia es bastante amplia; tiene la siguientes categorías:

a. bienes inmuebles franceses y derechos relativos a esos bienes;

b. bienes muebles tangibles en Francia;

c. negocios en Francia;

d. deudas de un deudor situado en Francia o que tiene allí su domicilio fiscal;

e. valores emitidos por el Estado francés, entidades públicas francesas o sociedades con domicilio social en Francia;

f. acciones o intereses en sociedades inmobiliarias conforme al Artículo 1655 del Código Fiscal General; y

g. barcos y aeronaves matriculados en Francia.

Aunque Nueva Zelanda se ha mencionado más arriba, conviene señalar que existe una exención de 450.000 dólares neozlandeses para las sucesiones de difuntos domiciliados y no domiciliados, ello reduce grandemente el ámbito de la imposición neozlandesa sobre bienes situados en Nueva Zelanda propiedad de difuntos no domici-

liados.

Aunque Hong Kong y Portugal aplican impuestos sólo en base de la ubicación, los impuestos que cobran sobre bienes de difuntos no domiciliados abarcan también a los bienes situados o que se consideran situados, en sus jurisdicciones.

3.- Los Estados Unidos aplican también una obligación diferida a los bienes de difuntos que han renunciado a la ciudadanía estadounidense dentro de los diez años anteriores a la defunción, a fin de evitar los impuestos estadounidenses sobre los bienes; en tales casos, además de gravar a todos los bienes ubicados en los Estados Unidos, éstos gravan también a una porción del valor de los intereses del difunto en sociedades extranjeras, que corresponde a la relación entre los activos estadounidenses de la sociedad y los activos totales.

Como se ha indicado antes, en el caso de extranjeros con obligación fiscal diferida, Alemania implica impuestos a varias clases adicionales de bienes situados en el país, con lo cual en tales circunstancias se aplica una base amplia impositiva por ubicación.

D) NORMAS PARA DETERMINAR LA UBICACION DE BIENES INTANGIBLES

Un análisis de las normas para determinar la ubicación de bienes resulta significativo para los países que gravan en base amplia a los bienes de difuntos cuyo domicilio fiscal estaba fuera del país, o, cuando corresponde, respecto a las herencias recibidas por beneficiarios cuyo domicilio fiscal está fuera del país. En lo que se refiere a bienes inmuebles y a la mayor parte de los tipos de bienes muebles tangibles, la ubicación suele ser fácil de determinar, pero hay varias categorías importantes de bienes intangibles en el que las normas de ubicación son necesariamente arbitrarias y pueden diferir en distintos países.

1.- Cuentas bancarias

La norma referente a las cuentas bancarias, si bien expresada

en forma ligeramente distinta en los diferentes países, parece consistir en considerarlas ubicadas en la sucursal donde se mantiene la cuenta. Esa es la norma en Colombia, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Japón, Nueva Zelanda, España, Hong Kong y el Reino Unido. En Nueva Zelanda, la norma es análoga; si el banco tiene un asiento de negocio en Nueva Zelanda y si el depósito se efectúa en Nueva Zelanda o es pagadero en Nueva Zelanda, la cuenta bancaria se considera situada allí. En Alemania, una norma análoga afecta sólo a las sucesiones de extranjeros con obligación fiscal diferida. Sin embargo, en los Estados Unidos los depósitos en cuentas con bancos estadounidenses, y en algunas otras instituciones financieras estadounidenses, no se consideran bienes situados en los Estados Unidos a menos que el interés de esas cuentas bancarias esté directamente relacionado con la realización de una actividad comercial o profesional de un difunto en los Estados Unidos.

2.- Producto de seguros de vida

El producto de seguros de vida son trazados de modo bastante distinto en los diferentes países. En Colombia y Nueva Zelanda, el lugar de pagos de una póliza de seguro de vida es aquel en el que son pagaderas esas sumas, mientras que en Finlandia, Francia y Japón la ubicación es donde se emitió la póliza. La norma es análoga en el Reino Unido respecto a las pólizas no selladas pero las selladas se consideran situadas donde se hayan físicamente. La norma española, basada en el domicilio social de la compañía de seguros, es análoga. En Alemania, el lugar de emisión de la póliza es la ubicación del producto de la póliza, aunque ello afecta sólo a las sucesiones de extranjeros con obligación fiscal diferida. En los Estados Unidos, el lugar de emisión de la póliza se considera como la ubicación del producto del seguro; sin embargo, esto tiene poca importancia porque la legislación estadounidense dispone que un seguro de vida de un extranjero no residente (esto es, una persona que ni es ciudadana de los Estados Unidos ni está domici-

liada en el país) no se considera un bien ubicado en los Estados Unidos. Grecia es excepcional en el tratamiento que da al producto de los seguros de vida conforme a su legislación nacional, situándolos en donde el difunto estaba domiciliado al fallecer, aunque esta norma se aplica también en muchos Convenios fiscales bilaterales.

En Finlandia, el producto de seguro de vida pagadero a un beneficiario específico está exento del pago del impuesto sobre herencias.

3.- Deudas contabilizadas

La ubicación de las deudas contabilizadas se expresa de manera diferente en los distintos países. En Colombia, está en donde es pagadera la deuda contabilizada; en Japón, en donde está ubicado el negocio del deudor; en Finlandia, Francia, Italia y España, en donde está domiciliado el deudor. En Alemania se aplica una norma análoga respecto a los bienes de extranjeros con obligación fiscal diferida. En el Reino Unido y Hong Kong cuenta la residencia del deudor y en Nueva Zelanda también en el caso de un deudor individual, mientras que si se trata de una sociedad, lo que importa es su asiento de negocios y el lugar en donde la deuda se ha contraído y es pagadera. La norma de los Estados Unidos, aplicable a todas las deudas, garantizadas o no, es que estén situadas en los Estados Unidos y sólo si la adeuda una persona o el Gobierno estadounidense, definiéndose una persona estadounidense como un ciudadano o residente de los Estados Unidos o como una asociación o sociedad organizada conforme a la ley estadounidense. Grecia considera que las deudas contabilizadas están situadas en donde se hallaba el domicilio del difunto en el momento de morir.

4.- Hipotecas.

La ubicación de las hipotecas es donde se halla la propiedad hipotecada, en el caso de Colombia, Francia, Alemania, Grecia, Italia y Nueva Zelanda. En el Japón, es donde se encuentra el negocio

del deudor, y en España, es donde está registrada la hipoteca o en donde puede ser ejecutada. La norma del Reino Unido es que si la hipoteca figura en documento público, su ubicación es donde el documento indica que la deuda está físicamente situada (excepto en el caso de hipotecas constituidas sobre tierras escocesas) y, si no está en documento público, donde reside el deudor; si la hipoteca no contiene ninguna obligación personal sino que simplemente garantiza la deuda con el terreno, la ubicación está donde se halla situado el terreno. La norma de Hong Kong es análoga. La norma de los Estados Unidos es igual a la aplicada a las deudas contabilizadas. Las hipotecas de propiedades finlandesas no son gravables si el difunto no tenía su domicilio fiscal en Finlandia.

5.- Acciones de sociedades

La ubicación de las acciones de sociedades está determinada, en Colombia por el domicilio de la sociedad y en Francia, Grecia y Japón, por el lugar en donde se encuentra el domicilio social de la sociedad. (Conviene señalar que esta norma japonesa es aplicable también a los ingresos de depósitos estadounidenses y europeos que se cotizan en bolsas fuera del Japón, lo que puede constituir una trampa para el inversionista desprevenido). El lugar de inscripción o constitución es la ubicación de las acciones de sociedades en Finlandia, Alemania y los Estados Unidos. En Italia, si la sociedad está constituida en el país o tiene su domicilio social o su principal actividad comercial, sus acciones se consideran situadas en Italia. En España, las acciones están situadas en el domicilio social de la sociedad o en donde los títulos de las acciones están depositados o inscritos.

En Francia, las acciones de sociedades que no se cotizan en la bolsa francesa y cuya sede está fuera de Francia, se consideran bienes ubicados en Francia si su activo principal consiste en bienes inmuebles franceses o derechos respecto a tales bienes en la medida de la relación que guardan esos activos con los activos totales.

En el Reino Unido y Hong Kong, las acciones de sociedades inscritas se consideran situadas en donde se halla el registro de accionistas o, si hay más de uno, en donde puede efectuarse la transferencia con más facilidad. La ubicación de las acciones al portador se encuentra en donde se hallan los títulos. Los títulos de acciones no cotizadas en bolsa, esto es, las acciones inscritas a nombre de un accionista, etc., pero endosadas en blanco, se tratan como acciones inscritas si pertenecen beneficiosamente al propietario inscrito, pero son tratadas como acciones al portador. La norma de Nueva Zelanda es bastante análoga en el sentido de que las acciones de sociedades están situadas habitualmente en el lugar de constitución de la sociedad, pero si la sociedad tiene un registro de transferencia de acciones de sucursales ubicado en otro lugar, éste será la ubicación elegida si ahí se registraría la transferencia de acciones. En los Estados Unidos, las acciones de sociedades se consideran situadas en el país y sólo si son emitidas por una sociedad estadounidense.

6.- Obligaciones de sociedades y gubernamentales

La ubicación de las obligaciones de sociedades y gubernamentales es el lugar de emisión, en el caso de Colombia, Finlandia y Japón (en lo que respecta a obligaciones gubernamentales). En Italia es el lugar en donde se emiten o están situados físicamente. En Francia, Grecia y Japón (en lo que respecta a las obligaciones de sociedades) es donde está ubicado el domicilio social. En Alemania, las obligaciones de sociedades y gubernamentales están situadas en el domicilio del difunto o beneficiario, a menos que estén garantizados por bienes inmuebles, en cuyo caso están situadas en donde los bienes. En España es el domicilio social de la sociedad o el lugar de depósito o registro de las obligaciones. La norma de Nueva Zelanda, Hong Kong y los Estados Unidos es igual a la relativa a las deudas contabilizadas. La norma del Reino Unido es análoga a la correspondiente a las acciones, pero está suje-

ta al principio excepcional en que las obligaciones en documento público están situadas en donde están ubicadas físicamente. Ciertos bonos gubernamentales del Reino Unido están exentos de impuestos si son propiedad de un difunto que no ha estado domiciliado ni ha sido residente habitual en el Reino Unido.

7.- Intereses de un beneficiario en un fideicomiso

La ubicación de los intereses de un beneficiario en fideicomiso, en el sentido utilizado en la legislación angloestadounidense, es un asunto que plantea considerables dificultades, particularmente en los países de sistemas jurídicos basados en el derecho civil romano. En las jurisdicciones de derecho consuetudinario, es bastante difícil determinar la ubicación. En el Reino Unido, una persona con interés en el producto de un fideicomiso es tratada, para efectos fiscales, como poseedora del derecho a una parte proporcional del fondo fideicomitido ; por consiguiente, la ubicación de su interés en el fondo dependerá de la ubicación del fondo fideicomitido. Si se conservan bienes de fideicomiso para su venta, situación muy corriente en lo que respecta a bienes inmuebles en el Reino Unido, se estima que el beneficiario tiene interés sólo in personam respecto a los fiduciarios, interés que está ubicado en donde residen los fiduciarios. Si un beneficiario de un fondo fideicomitido tiene un interés rebertible en bienes inmuebles extranjeros que entrará en su posesión por ejemplo, después de la defunción de alguna otra persona, la ubicación de su interés es donde están los bienes inmuebles.

Este punto no parece haber sido tema de gran controversia en los Estados Unidos, en donde sólo ha habido una resolución judicial que sostuvo que el beneficiario de un fondo fideicomitido podía considerarse poseedor de un interés en cada activo del fondo y que en consecuencia, un beneficiario extranjero no residente de un fondo no residente que poseía, entre otras cosas, acciones de sociedades estadounidenses, estaba sujeto al pago del impuesto estadounidense.

se sobre sucesiones respecto del interés indirecto de tales acciones. En Nueva Zelanda, si se trata de un fondo fideicomitido al descubierto (en el que el fiduciario no tiene más función que actuar como propietario inscrito) y si el beneficiario tiene derechos in specie respecto a los bienes fideicomitidos, la ubicación de los bienes fideicomitidos determina el situs del interés en el fondo. Sin embargo, si los derechos del beneficiario son sólo in personam frente al fiduciario, la ubicación del interés en el fondo es donde son aplicables los derechos.

Como se ha indicado antes, el tratamiento de esos intereses en fondos fideicomitidos en los países de derecho civil es diverso y no se halla especialmente bien establecido. La norma francesa considera al interés situado fuera de Francia si el Fideicomiso ha sido constituido por un fideicomitente francés, si fue constituido conforme a una legislación extranjera y si el fideicomisario está fuera de Francia. En Grecia, el interés puede considerarse situado en el país si el beneficiario tiene allí su domicilio fiscal. En el Japón se sugiere, tímidamente, que el interés estaría situado donde estaba domiciliado el difunto. En España, un interés en un fondo fideicomitido se considera situado en donde se halla el fondo.

8.- Intereses de asociaciones

Análoga dificultad surge en lo que respecta al interés de una asociación, en especial en las jurisdicciones de derecho consuetudinario anglo-estadounidense, en donde la asociación no es una entidad jurídica sino que se define simplemente como un grupo de personas que realizan juntas una actividad para obtener un lucro. En particular surgen dificultades si un individuo de un país A es miembro de una asociación organizada en el país B que posee activos, entre otros, en el país C. En los Estados Unidos, los bienes de una asociación extranjera ubicada en Estados Unidos no se gravan a la muerte de un extranjero asociado no residente, si, conforme a la legislación del país extranjero, la asociación se considera una enti-

dad separada de los asociados, a menos que la defunción del asociado disuelva la asociación, en cuyo caso el interés del asociado difunto en los bienes de la asociación es gravable como parte de su sucesión bruta. En el Reino Unido y Nueva Zelanda se estima que un interés en una asociación está situado allí donde se encuentre el asiento principal de negocios de la asociación. En Colombia, está donde se halla domiciliada la asociación, y en Finlandia, donde está inscrita. En Francia, Italia y España es donde la asociación tiene su domicilio social o su lugar de administración real, y en Grecia, donde tiene su sede la asociación. En el Japón se sugiere que puede ser en donde estaba domiciliado el difunto.

9.- Efectos personales de un transitorio difunto

Si al fallecer el difunto estaba viajando por un país distinto al de su domicilio, se plantea un problema respecto a la ubicación, para efectos fiscales, de los efectos personales con los que viajaba. Finlandia, Francia, Japón, Nueva Zelanda, España y el Reino Unido, consideran a esos efectos personales situados en donde se hallaban en el momento de la defunción, pero Colombia y los Estados Unidos los tratan ubicados en donde el difunto residía al fallecer.

10.- Barcos y aeronaves

La determinación de la ubicación de barcos y aeronaves también puede producir problemas. En el Reino Unido y Hong Kong están situados en donde se encontraban en el momento de la defunción, a menos que se hallen en alta mar o en el espacio aéreo internacional, en donde se rige el lugar de matrícula. Sólo cuenta el lugar de matrícula en Colombia, Finlandia, Grecia, Italia, Japón y España. En Nueva Zelanda, los barcos y las aeronaves se consideran situados en el país si están matriculados allí, o posiblemente también si se encuentran realmente ahí en el momento de la defunción.

E) TRATAMIENTO DADO POR LOS CONVENIOS BILATERALES A LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE IMPOSICION

1.- En relación con conflictos entre los reclamos de ubicación y domicilio fiscal del difunto

Teniendo en cuenta que la causa más común de doble imposición es el conflicto entre la imposición en base a la ubicación de la sucesión del difunto y la imposición mundial en base a su domicilio fiscal, los primeros esfuerzos para resolver los problemas de la doble imposición se refirieron casi exclusivamente a este asunto, como puede observarse examinando el Proyecto de Ginebra de 1927 sobre Convenio Bilateral para impedir la Doble Imposición en el Asunto Especial de los Derechos de Sucesión preparado por el Comité de Expertos Técnicos sobre Doble Imposición y Evasión de Impuestos para el Comité de Finanzas de la Liga de las Naciones, la revisión de 1928 de ese proyecto, el Proyecto de 1943 de Convenio Bilateral preparado en México, D.F., y el Proyecto de 1946 de Convenio Bilateral preparado en Londres.⁽⁵⁾ Las actuales ideas sobre esta materia aparecen reflejadas en el Modelo de 1982 de la O.C.D.E. de Convenio de Doble Imposición sobre Sucesiones, Herencias y Donaciones, que revisó el proyecto de 1966 de Convenio de Doble Imposición sobre Sucesiones y Herencias, y lo amplió para abarcar a los impuestos sobre donaciones.

Existe una vasta diferencia en la actitud hacia los Convenios internacionales de doble imposición entre los países que aplican impuestos a los "bienes extranjeros", esto es, aquellos situados en un país en donde el difunto y/o en su caso el beneficiario no tiene o no ha tenido su domicilio fiscal, con respecto a todos, o prácticamente todos, los bienes situados o que se consideran situados, dentro de su territorio, y aquellos países que, en tales circunstancias, aplican sólo impuestos a un número limitado de categorías de esos bienes. Portugal, España, el Reino Unido y los Estados Unidos de América, así como algunos otros países, pertenecen al primer grupo, mientras que el segundo grupo incluye a Austria, Bélgica, Quebec, Dinamarca, Alemania, los Países Bajos, Noruega, Suecia y Suiza. Si ambos países están en el primer grupo,

la función primaria de los Convenios fiscales bilaterales establecidos entre ellos es definir la ubicación de los distintos tipos de bienes intangibles. El Convenio de 16 de abril de 1945, celebrado entre el Reino Unido y los Estados Unidos,⁽⁶⁾ puede considerarse como típico de este tipo de Convenios.

Sin embargo, los países de la Europa continental que basan su legislación en el derecho civil romano han limitado en general su imposición de bienes ubicados en el extranjero fundamentalmente a los bienes inmuebles situados localmente y a algunos tipos de bienes muebles, como los establecimientos comerciales permanentes, cuya relación con el país es muy marcada. Se estima que todas las demás formas de bienes inmuebles están más correctamente sujetas a impuestos sólo en el país de domicilio del difunto, seguramente porque es el país cuyo derecho civil determina la sucesión de dichos bienes, conforme a la máxima latina "mobilia sequuntur-personam". El modo de determinar la ubicación de los bienes intangibles en los países que siguen la práctica jurídica anglosajona es poco conocido para numerosos juristas continentales.⁽⁷⁾ Por consiguiente, la negociación de tratados fiscales entre los países del segundo grupo rara vez se refiere a problemas de ubicación; tiende a ocuparse fundamentalmente de la determinación del domicilio fiscal en caso de conflictos y del método de otorgar compensaciones fiscales en el país de domicilio fiscal, si parte de la sucesión del difunto está sujeta a impuestos en otro país. Por ejemplo, el Convenio de 17 de diciembre de 1949, celebrado en Noruega y Suecia,⁽⁸⁾ incluye sólo dos artículos breves relativos a la imposición en base a la ubicación de los bienes inmuebles y de los establecimientos comerciales permanentes, respectivamente.

La negociación de tratados fiscales entre un país del primer grupo y otro del segundo ha sido históricamente mucho más difícil, debido a las enormes diferencias existentes entre sus reclamos de gravar bienes basándose en la ubicación dentro de su jurisdicción.

Sin embargo, se han producido grandes cambios en este sector desde la publicación del proyecto de Convenio de la O.C.D.E. de 1966 y desde su adopción progresiva y a veces renuentes, por los países del primer grupo. Un solo ejemplo bastará para ilustrar esa diferencia. El Convenio celebrado el 13 de enero de 1949⁽⁹⁾ entre Noruega y los Estados Unidos contenía normas detalladas de ubicación para un elevado número de clases de bienes, en gran parte análogas a las del Convenio de 16 de abril de 1945 celebrado entre los Estados Unidos y el Reino Unido,⁽¹⁰⁾ dos países del primer grupo. Sin embargo, el Convenio de los Estados Unidos-Países Bajos del 15 de julio de 1969⁽¹¹⁾ fue el primero en el que los Estados Unidos fue preparado de seguir el Proyecto de Convenio de la O.C.D.E. de 1966 de dar prioridad fiscal al país de residencia de los ciudadanos fallecidos de los Estados Unidos de América, en relación a activos diversos a los bienes inmuebles y a establecimientos permanentes ubicados en los Estados Unidos de América.

2.- En relación con reclamos conflictivos de domicilio fiscal basado en la residencia

La utilización de Convenios fiscales bilaterales para resolver los reclamos conflictivos de domicilio fiscal en un avance relativamente reciente. Por ejemplo, el Convenio Estados Unidos-Reino Unido de 16 de abril de 1945⁽¹²⁾, el Convenio Estados Unidos-Japón de 16 de abril de 1954⁽¹³⁾, y el Convenio Países Bajos-Reino Unido de 15 de octubre de 1948⁽¹⁴⁾ dejaban simplemente que esta cuestión la determinará cada país conforme a su propia legislación, ignorando deliberadamente la posibilidad de que cada uno pudiera determinar que el difunto estaba domiciliado dentro de su propio territorio. Sin embargo, el Convenio Estados Unidos-Reino Unido de 16 de abril de 1945⁽¹⁵⁾, el Convenio Estados Unidos-Francia de 18 de octubre de 1946⁽¹⁶⁾ y el Convenio Estados Unidos-Grecia de 20 de febrero de 1950⁽¹⁷⁾ fueron excepcionales en el sentido de que los dos países concedían créditos divididos, en los que cada uno considera-

ba al difunto como domiciliado en su propio territorio, reduciendo el total de los impuestos aplicados por los dos países sobre los bienes situados en un tercer país a una cantidad igual al impuesto aplicado por el país con impuestos más altos.

Desde principios de los años sesenta, los Convenios bilaterales han incluido en general "normas de desempate" para determinar un solo domicilio fiscal en aquellos casos en que cada país habría determinado de otro modo que el difunto estaba domiciliado dentro de su propio territorio.

NOTAS AL CAPITULO IX

(1) Estudios sobre derecho fiscal internacional, 19, 1968.

(2) Algunos de los problemas planteados por la aplicación de impuestos sobre sucesiones, cuando están implicados fideicomisos, se examinan en el Informe de 1982 del Comité de la O.C.D.E. sobre Asuntos Fiscales, en su comentario sobre el Proyecto de Convenio de 1982, en las págs. 40 sig.

(3) Imposición Europea, Servicio suplementario, Sección C-5.

(4) Los países que examinaron las leyes del impuesto sobre herencias y donaciones y los Convenios de doble imposición, Fomencia General que se celebró en Londres en 1985, fueron los siguientes: Alemania, Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Colombia, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hong Kong, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Holanda, Portugal, Corea, Reino Unido, Suecia, y Suiza.

(5) No corresponde efectuar en este lugar un examen detallado de esos proyectos; los lectores pueden consultar Goodman, "International Double Taxation of Estates and Inheritances", 1978, capítulo 3, y una publicación estadounidense oficial, "4 Legislative History of U.S. Tax Conventions", 4115 y sigs.

(6) Reproducido en 1, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 351; sustituido ahora por un Convenio más reciente.

(7) Véase Raoul Lenz "Les Conventions Suisses de Double Imposition", 1951, pág. 228.

(8) 2, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 201.

(9) 2, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 196.

(10) 1, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 351.

(11) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-7.

(12) 1, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 351.

(13) 6, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 229.

(14) 2, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 191.

(15) 1, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 351.

(16) Modificado por el Protocolo de 17 de mayo de 1948, 1, N.U.,
Acuerdos Fiscales Internacionales, 366 y 374.

(17) 2, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 202.

C A P I T U L O X

APLICACION DEL MODELO DE CONVENIO DE 1982 A LAS DONACIONES

A) IMPUESTOS SOBRE DONACIONES

Los impuestos sobre donaciones inter vivos se consideran fundamentalmente en la mayoría de los países como un dispositivo para evitar la erosión de la base impositiva de herencias; en ningún lugar parecen estar destinados a aumentar los ingresos ni, por sí mismos, a redistribuir la riqueza. Algunos países han integrado sus impuestos sobre donaciones casi totalmente en sus impuestos sobre herencias, como es el caso de Austria, Francia, Alemania, Italia Japón, Noruega, Portugal y Estados Unidos de América. En el Reino Unido, los dos impuestos se hallan también integrados, aunque la tasa efectiva del impuesto sobre la transferencia de capital en las donaciones inter vivos es la mitad de la aplicada a las transmisiones por defunción. Si el donante muere en el plazo de tres años que sigue a la donación, el Reino Unido aplica un gravamen adicional al donado a fin de que el impuesto total llegue a la tasa superior aplicable a las transmisiones por defunción. En Colombia, tanto las donaciones como las herencias se gravan en general del mismo modo que las plusvalías, conforme al sistema del impuesto sobre la renta. En Dinamarca y Finlandia, además de gravar las donaciones se cobran impuestos sobre la Renta si la donación se realiza a un donante distinto del cónyuge o de un descendiente o ascendiente en línea directa. Hong Kong no grava a las donaciones como tales, pero ciertas donaciones inter vivos efectuadas antes de la defunción del donante se consideran incluidas en la base impositiva sobre herencias.

Por otra parte, la provincia de Quebec (Canadá), que aplica impuestos al beneficiario de una herencia al morir, cobra impuestos sobre donaciones al donante de una donación inter vivos, mientras que Suecia, Grecia y Corea, que gravan la sucesión de un difunto conforme a su sistema de impuestos sobre herencias, aplican impuestos sobre donaciones al donado, es una donación inter vivos.

Ello produce algunas anomalías cuando las partes viven en diferentes países. Por ejemplo, si un difunto domiciliado en Ontario deja por testamento bienes ubicados en Ontario en un residente o domiciliado en Quebec, Quebec cobra impuestos sobre herencias por el valor de la herencia, mientras que si la misma propiedad ha sido objeto de una donación inter vivos, Quebec no habría cobrado ningún impuesto sobre donaciones. Si un difunto domiciliado en Suecia deja por testamento bienes ubicados en Ontario a un residente en Ontario, Suecia cobra impuestos sobre herencias, mientras que si los mismos bienes hubieran sido objeto de una donación inter vivos, no habría habido que pagar ningún impuesto sobre donaciones. ⁽¹⁾

Una gran mayoría de los países que aplican impuestos sobre donaciones toma en cuenta el valor total de las donaciones efectuadas por un donante domiciliado para efectos fiscales en su territorio, cualquiera que sea la ubicación de los bienes donados. Sin embargo, los cantones suizos exentan a los bienes inmuebles ubicados en el extranjero. Una minoría de países aplica impuestos sobre donaciones al valor total de las donaciones recibidas por un donado domiciliado para efectos fiscales en su territorio, cualquiera que sea la ubicación del bien donado; esta es la norma en Finlandia, Japón, Corea y Suecia, aplicada también en Grecia salvo a bienes inmuebles ubicados en el extranjero. Algunos países, como Austria, Dinamarca y Alemania, aplican impuestos sobre donaciones por el valor total de las donaciones efectuadas por un donante domiciliado para efectos fiscales en su territorio y por el valor total de las donaciones recibidas por un donado domiciliado para efectos fiscales en su territorio; evidentemente esos países no gravan dos veces si el donador y el donado tienen su domicilio fiscal en su territorio. Para una pequeña minoría de países (Bélgica, Brasil y Luxemburgo), sólo las donaciones de bienes inmuebles situados en su territorio están sujetos a impuestos, de modo que el problema del domicilio fiscal carece de importancia. Lo mismo sucede en Portugal, que aplica impuestos sobre donaciones sólo a las donaciones de bienes mue-

bles e inmuebles situados en Portugal.

Si el domicilio fiscal es importante para determinar la obligación de pagar impuestos sobre donaciones, se utiliza igual definición que para los efectos de los impuestos sobre herencias excepto en la provincia de Quebec, en donde el domicilio fiscal para los efectos de los impuestos sobre donaciones es igual que la residencia para los efectos de los impuestos sobre la renta, mientras que el domicilio fiscal para los efectos de los impuestos sobre herencias puede ser la residencia o el domicilio en el sentido del derecho civil de Quebec.

En todos los países, con una sola excepción, si ni el donante ni el donado están domiciliados para efectos fiscales en el país, se cobran impuestos por donaciones respecto a donaciones de las mismas categorías de bienes de ubicación local que las sujetan a los impuestos sobre herencias. La única excepción son los Estados Unidos de América, en donde sólo las donaciones de bienes inmuebles y de bienes muebles tangibles de un extranjero no residente situadas allí están sujetas al pago de impuestos sobre donaciones; no se cobra ningún impuesto de ese tipo sobre donaciones realizadas por un extranjero no residente de bienes intangibles, como acciones u obligaciones de sociedades, consideradas como situadas allí, aunque están sujetas al impuesto sobre herencias si se transmiten a la muerte de un extranjero no residente.

Existe naturalmente una gran variación entre los países estudiados en las exenciones monetarias concedidas respecto a impuestos sobre donaciones por donaciones a familiares del donante. En muchos casos, esas exenciones son iguales a las concedidas en impuestos sobre herencias, en cuyo caso es normal que exista un sistema de cobro de impuestos sobre donaciones por el valor acumulado de las donaciones realizadas a lo largo de varios años. Sin embargo, hay algunas excepciones, como Quebec, Japón y Corea, en donde sólo se toman en cuenta las donaciones efectuadas en el mismo año.

La gran mayoría de los países cobran impuestos sobre donaciones a la misma tarifa que los impuestos sobre herencias. Sin embargo, en Quebec se cobra una tasa fija del 20% sobre el valor total gravable de las donaciones del donante en el año y en Nueva Zelanda se aplican impuestos sobre donaciones a tasas progresivas por el valor total gravable de las donaciones del donante en cualquier período de 12 meses. En el Reino Unido las tasas efectivas de impuestos sobre donaciones inter vivos son la mitad de las tasas de impuestos sobre herencias y en Corea y Japón las tasas de impuestos sobre donaciones son superiores a las correspondientes a impuestos sobre herencias.

Sólo algunos países otorgan una compensación unilateral por impuestos extranjeros sobre donaciones, y lo hacen basándose en principios bastante distintos. La deducción de Suecia es simplemente a juicio de quien la otorga, haciendo hincapié en el trato fiscal recíproco con otro país. Francia, Alemania Japón y el Reino Unido otorgan igual tipo de compensación inilateral sobre impuestos extranjeros, impuestos sobre donaciones y por impuestos sobre herencias. Sinamarca sólo otorga una compensación respecto a los impuestos extranjeros cobrados basándose en la ubicación en el extranjero de los bienes inmuebles. Cuando Finlandia grava a un donado residente extranjero por una donación de bienes muebles ubicados en Finlandia, concede créditos por los impuestos extranjeros cobrados por el país de residencia del donante, al contrario de la práctica internacional habitual de otorgar prioridad impositiva al país de ubicación. Por el contrario, Grecia, que igual que Finlandia, grava fundamentalmente en base al domicilio fiscal del donado en el país, concede créditos frente a sus impuestos por los impuestos extranjeros cobrados en base a la ubicación del bien donado o del domicilio fiscal del donante. Nueva Zelanda, que grava fundamentalmente en base al domicilio fiscal del donante en el país, concede créditos, cuando existe testamento recíproco, por la cantidad que sea menor de la

mitad del impuesto neozelandés sobre donaciones y la mitad del impuesto extranjero, cualquiera que sea la base sobre la que se aplica el impuesto extranjero. Un donado sujeto al pago de impuestos en Noruega por una donación procedente de un donante domiciliado en el extranjero, recibe crédito fiscal por el impuesto sobre donaciones cobrado por el país de domicilio del donante, excepto en lo que se refiere a los bienes inmuebles.

Sólo algunos Convenios fiscales bilaterales incluyen a los impuestos sobre herencias y donaciones, como el Convenio Estados Unidos-Japón de 1954,⁽²⁾ el Convenio del Reino Unido-Irlanda de 1977,⁽³⁾ el Convenio Estados Unidos-Francia de 1978,⁽⁴⁾ el Convenio Estados Unidos-Alemania de 1980,⁽⁵⁾ (todavía sin ratificar), el Convenio Reino Unido-Estados Unidos de 1978,⁽⁶⁾ el Convenio Reino Unido-Países Bajos de 1978,⁽⁷⁾ el Convenio Reino Unido-Sudáfrica de 1978,⁽⁸⁾ y el Convenio Reino Unido-Suecia de 1980.⁽⁹⁾ El proyecto de la O.C.D.E. de 1982 de Convenio sobre Doble Imposición amplió los principios del Proyecto de 1966 de Convenio sobre Sucesiones y Herencias para incluir a las donaciones inter vivos. Es de esperar que ello animará a más países a ampliar sus actuales convenios fiscales bilaterales sobre herencias para incluir a los impuestos sobre donaciones y que también alentará a otros países que en la actualidad no han celebrado Convenios de impuestos sobre las herencias o donaciones, a que los negocien.

Todos los Convenios celebrados entre Estados Unidos y Francia, Estados Unidos y el Reino Unido y Estados Unidos y Alemania (sin ratificar) otorgan un crédito fiscal secundario, que obliga a un país que grava en base a la nacionalidad del donante, a otorgar un crédito total en determinadas circunstancias, que ascienda al monto de sus propios impuestos, por los impuestos del otro país aplicados en base al domicilio del donante. Sin embargo, el Convenio firmado entre los Estados Unidos y el Japón dispone a otorgamiento de un crédito dividido, en el que los Estados Unidos gravan los bienes

si tuados en un tercer país, o que se consideran situados en los dos países, en base a la nacionalidad o el domicilio estadounidense del donante, mientras que Japón grava en base al domicilio japonés del donado; entonces cada país debe otorgar un crédito para reducir los impuestos totales cobrados por los dos países hasta el que sea superior de los dos impuestos.

B) INCIDENCIA COMBINADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O EL IMPUESTO SOBRE LA PLUSVALIA Y EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS O EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES AL FALLECER O AL EFECTUAR UNA DONACION INTER VIVOS

Los Estados Unidos de América aplican impuestos sobre la renta a sus propios ciudadanos y residentes con respecto al 40% de las plusvalías realizadas durante toda su vida, y también aplican impuestos sobre herencias al morir, teniendo en cuenta la riqueza neta total. Si un súbdito estadounidense hizo una inversión durante su vida por un costo de 100.000 dólares en EE.UU. y al morir poseía todavía la inversión y si, en el momento de su defunción, tenía un valor de 1.000.000 dólares EE.UU., los Estados Unidos no sujetarán en incremento no realizado de 900.000 dólares EE.UU. del valor de esa inversión ningún impuesto sobre la renta. Sin embargo, los beneficiarios de su sucesión estarán obligados a tratar a la inversión como si la hubieran adquirido a un costo de 1.000.000 de dólares EE.UU., de modo que si la vendieran después por 1.200.000 EE.UU. se les cobrarían impuestos por una plusvalía de 200.000 dólares EE.UU. El valor total de esa inversión en el momento de la muerte (o, en una fecha alternativa de evaluación, un año más tarde) estará sujeto al impuesto sobre Herencias.

Algunos especialistas fiscales han criticado esa situación, argumentando que no es razonable aplicar el Impuesto sobre la Renta sobre una plusvalía de capital de 900.000 dólares EE.UU. si la persona vende la inversión poco antes de la muerte, pero ignora la ganancia no realizada si muere mientras la poseía, dando a sus

beneficiarios una "base de costo elevado" de 1.000.000 de dólares EE.UU. cuando la adquiriera al fallecer. Esos especialistas estiman que las plusvalías deben estar sujetas a impuestos por lo menos una vez en cada generación y que, por consiguiente, el aumento de valor no realizado de la inversión de un individuo debe gravarse en el momento de su muerte. También atacan a este sistema por su "efecto de cierre", esto es, por su tendencia a desanimar a las personas de edad avanzada a vender sus bienes obteniendo una plusvalía en vida. Otros especialistas adoptan un punto de vista opuesto y argumentan que basta que el valor total de esas inversiones esté sujeto al impuesto sobre herencias en el momento de morir el individuo.

En los años sesenta, el Reino Unido promulgó legislación que sometía a plusvalía no realizada de las inversiones de un difunto al pago del Impuesto sobre plusvalía, en el momento en que sus tasas de impuesto sobre propiedades eran, conforme a las normas internacionales, extremadamente altas. Sin embargo, en 1971, después de un cambio de gobierno, el Reino Unido derogó esa legislación, y después ha reducido también sus tasas del Impuesto sobre Herencias.

Las importantes reformas del impuesto sobre la renta que se promulgaron en el Canadá en 1971 y que, por primera vez, se aplicaron a las plusvalías, también sujetaron a impuestos esa ganancia no realizada en el último año del difunto. Si bien el Gobierno Federal del Canadá abandonó los impuestos sobre herencias y donaciones en 1971, todas las provincias, con excepción de Alberta, aplicaron sus propios impuestos sobre sucesiones y donaciones. Ello creó graves problemas cuando ambos impuestos se aplicaban al fallecer una persona. Si, por ejemplo, la tasa del impuesto sobre la renta aplicable al difunto en el año de su muerte era del 50% y la mitad de las plusvalías estaba sujeta al impuesto sobre la renta, y si la tasa del impuesto sobre herencias era del 40%, un difunto que poseía como única propiedad una inversión que le costó 100.000 dólares y que tenía un valor de 1.000.000 de dólares en

el momento de morir, habría estado sujeto al pago de un impuesto sobre la renta de 225.000 dólares sobre la plusvalía no realizada. Ese impuesto habría reducido su propiedad neta a 775.000 dólares, sobre la que se habría causado el impuesto sobre sucesiones a razón de 310.000 dólares, dejando 465.000 dólares a sus beneficiarios. La aplicación de los impuestos totales por 535.000 dólares al fallecer sobre bienes con valor de 1.000.000 de dólares pareció excesivamente elevada a numerosos ciudadanos y a sus diputados, cualquiera que fuese su justificación teórica. Como resultado, en 1979, todas las provincias canadienses, excepto Quebec, abandonaron sus impuestos sobre sucesiones y donaciones.

Canadá no es el único país que aplica Impuestos sobre la Renta o sobre la plusvalía tras la liquidación conceptual de los bienes de un individuo en el momento de su muerte o cuando efectúa una donación inter vivos.

En Bélgica, cualquier plusvalía no realizada del valor de los activos comerciales de un difunto relacionados con un establecimiento permanente belga está sujeta al impuesto sobre la renta a menos que el negocio continúe en manos del cónyuge o de un ascendiente en línea directa.

En Canadá, toda plusvalía no realizada del valor de bienes en capital, (inversiones), de bienes raíces y de recursos está sujeta al impuesto sobre la renta al fallecer o al efectuar una donación inter vivos, con tres excepciones importantes: a. Bienes heredados o recibidos por un cónyuge, en forma absoluta o en depósito para el usufructo exclusivo del cónyuge durante toda su vida; b. bienes agrícolas heredados o recibidos por un hijo; y c. acciones de una pequeña sociedad comercial con valor de hasta 200.000 dólares canadienses una vez en la vida.

En Dinamarca se aplican impuestos sobre la renta al morir o al efectuar una donación, pero el beneficiario que recibe los bienes por defunción del propietario puede evitar su responsabilidad

fiscal si elige aceptar la base de costo del difunto.

En Francia se aplica el impuesto sobre la renta sobre la plusvalía no realizada sobre los activos de comercios y profesiones, con excepción de los pequeños negocios, a una tasa fija del 15%, que se reduce al 10% en el caso de profesiones liberales. No se aplican impuestos a otros tipos de bienes..

En Hong Kong, si el difunto era el propietario único del negocio, será el cese de su negocio en el momento de su muerte, lo que, en ciertas circunstancias, dará lugar a un impuesto sobre los beneficios respecto a los valores comerciales mantenidos como parte del negocio.

En Italia, la plusvalía no realizada está sujeta a impuestos en las donaciones inter vivos de un bien mueble que constituya el activo del negocio y a la transferencia por defunción y en las donaciones inter vivos de un bien inmueble.

En los Países Bajos, la plusvalía no realizada está sujeta a impuestos si la herencia o la donación comprende a una empresa o parte de una empresa, pero un beneficiario que, a la muerte del propietario, siga ocupándose de la empresa, puede evitar esa responsabilidad fiscal si elige la base de costo del difunto. Se aplica una norma análoga a las acciones corporativas que forman parte de un consorcio ("holding") importante (por lo menos un tercio del total de las acciones).

En Nueva Zelanda, las herencias y donaciones de existencias distintas de bienes raíces o ganado se consideran, para los efectos del impuesto sobre la renta, liquidadas al valor justo del mercado.

En Noruega, la plusvalía no realizada está sujeta a impuestos por lo que se refiere a algunas donaciones inter vivos.

En España, toda plusvalía no realizada está sujeta a impuestos en el momento de la defunción o al realizar una donación inter vivos.

En el Reino Unido no se cobran impuestos sobre la plusvalía en el momento de la muerte, aunque pueden aplicarse en las donaciones inter vivos; el donado puede evitarlo si es residente del Reino Unido y se le ofrece la elección de aplicar la base de costo del donante.

En el caso de que los bienes de un difunto o donante hayan sido liquidados al valor justo del mercado, dando lugar a la obligación de pago de un impuesto sobre la renta o de un impuesto sobre la plusvalía, esa obligación comunmente se acepta como una deuda sobre los bienes para los efectos del impuesto sobre herencias, del mismo modo y en la misma medida que otras deudas. Sin embargo, en Italia, en donde las transferencias en el momento de la defunción y las donaciones inter vivos de bienes inmuebles se considera que dan lugar a la realización de plusvalías, el impuesto especial aplicado a esas plusvalías puede acreditarse frente a los impuestos sobre herencias. Ese crédito es evidentemente mucho más ventajoso para el contribuyente que la deducción en el cálculo del valor de los bienes para los efectos del impuesto sobre herencias. Aunque tal vez sea difícil justificar teóricamente ese tipo de deducción, parece ser el único método práctico de reconciliar la imposición sobre la renta o la plusvalía, en el momento de la defunción, por plusvalías sobre inversiones, no realizadas con el impuesto sobre herencias.

Una solución comprometida de ese problema comprende el rechazo del concepto de aplicar impuestos a la plusvalía no realizada de inversiones una vez en cada generación, estableciendo un traspaso de la base de costo, esto es, no gravando la plusvalía no realizada en el momento de la defunción del individuo sino tratando a sus beneficiarios como si hubieran adquirido la inversión a costo del difunto, de modo que si, en nuestro ejemplo, los beneficiarios hubieran de vender por 1.200.000 dólares, tendrían que pagar impuestos sobre una plusvalía de 1.100.000 y no sobre 200.000 dólares, co-

mo es el caso en Estados Unidos en la actualidad. Ese es el método aplicado en el Canadá a los bienes raíces agrícolas heredados por un hijo o nieto del difunto. Los Estados Unidos también emplean ese método, pero sólo en lo que respecta a las donaciones inter vivos.

Esta es la norma en Brasil, Alemania, Japón y Suecia, y es también la norma general en Italia, la norma para activos comerciales en Suiza y la norma para donaciones inter vivos en los Estados Unidos. Algunos países han aplicado normas más complejas en ciertos casos, gravando la plusvalía no realizada en el momento de la defunción, pero no en otros. En tales casos, cuando no se aplican impuestos a la plusvalía no realizada, suele aplicarse un traspaso de la base de costo. Esta es la norma en Bélgica, Canadá, Dinamarca, los Estados Unidos y Nueva Zelanda. Algunos países, incluidos Austria, Finlandia, Grecia y los Estados Unidos, no tienen una norma de realización estimada aplicable en el momento de la defunción, pero trata al beneficiario como si hubiera adquirido los bienes, para efecto de los Impuestos sobre la Renta y la plusvalía, a un costo igual a su valor justo en el mercado en el momento de la defunción. Francia tiene una norma análoga relativa a los activos que no están relacionados con un negocio o con actividades profesionales.

Algunos países que exigen el traspaso de la base de costo del difunto permiten que el impuesto sobre herencias se añada a la base de costo del beneficiario para los efectos del impuesto sobre la plusvalía. Ese es el caso del Japón, si la plusvalía se realiza realmente en los dos años siguientes a la fecha de la declaración del impuesto sobre herencias; también es la norma aplicable en los Estados Unidos a las donaciones inter vivos, y en el Reino Unido, pero en este último país sólo si se ha elegido efectuar el traspaso de la base de costo del difunto.

Alemania, los Países Bajos y Dinamarca reconocen la injusticia de sujetar las reservas inactivas u ocultas de un negocio al impuesto sobre herencias sin tener en cuenta la posible obligación por

concepto del impuesto sobre la renta que en definitiva tendría que pagarse por esas reservas cuando quedaran incorporadas a los ingresos, pero difieren en cómo resolver el problema. En Alemania, si las reservas ocultas de un negocio se han sujetado al pago del impuesto sobre herencias, se otorga un descuento para los efectos del impuesto sobre la renta si esas reservas se realizan en cinco años. Por el contrario, en los Países Bajos y Dinamarca se permite una compensación del impuesto sobre herencias por la posible obligación por concepto del impuesto sobre la renta fiscal relativa a las reservas ocultas, mediante una reducción del valor de la herencia en lo que se refiere esta obligación fiscal potencial.

C) LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LAS HERENCIAS Y DONACIONES DE LOS SIGUIENTES PAISES:

ALEMANIA

Los impuestos sobre la herencia y donaciones están reglamentados en un sistema legal uniforme. El impuesto sobre la herencia está destinado a tasar el enriquecimiento del heredero, es decir que no se entiende como impuesto sobre los bienes patrimoniales sino sobre la parte patrimonial que corresponde a cada heredero. El impuesto sobre donaciones está destinado a asegurar el impuesto de herencia. Ambos impuestos cubren las situaciones que no están cubiertas con regularidad por los tipos de impuestos sobre el ingreso. El heredero está sujeto a tributación y, en caso de donación, lo está también el donante además del donatario. La imposición internacional de herencia está basada en este sistema nacional.

En la imposición de un heredero domiciliado en el extranjero hay que diferenciar. Caso de que el testador se considere natural del país, el heredero extranjero estará también sujeto a imposición sobre la herencia total sin atender a su radicación al igual que un heredero domiciliado en el país (natural del país). A este respecto hay que considerar que el heredero extranjero también está sujeto

a la misma imposición que el natural del país si él, o el donante, son súbditos nacionales y han tenido su domicilio en el país durante los 5 años precedentes a la transmisión hereditaria.

Caso de que el heredero y el testador sean considerados extranjeros sólo estará sujeto a imposición el patrimonio nacional. Son considerados como tales en especial los bienes inmuebles y el patrimonio de empresas en el país así como participaciones del más del 10% en sociedades financieras nacionales. La participación en una sociedad nacional personal constituye un establecimiento de explotación en sentido fiscal.

Los extranjeros y los naturales del país están sujetos al mismo tipo de impuesto, escalonado en 4 grupos, según el grado de parentesco, y que llega hasta el 70%. Las desgravaciones fiscales son en principio las mismas para naturales del país y extranjeros. No obstante, al extranjero no se le conceden los importes libres de impuestos escalonados según el grado de parentesco. Su tasa de impuesto, por otra parte, tampoco depende del patrimonio mundial sino solamente del valor del patrimonio nacional.

En lo concerniente a la imposición del heredero nacional, la legislación unilateral permite deducir los impuestos de herencia extranjeros hasta el montante de los impuestos alemanes exigibles por el patrimonio en el extranjero. Las diferencias para distinguir el patrimonio en el extranjero se hace según el domicilio del testador. Caso que el testador haya estado domiciliado en el extranjero, todo el patrimonio se considerará patrimonio en el extranjero a excepción de las partes que, en calidad de patrimonio nacional, constituyen la obligación tributaria para un extranjero. En el caso de que el testador haya estado domiciliado en el país, solamente se considerarán patrimonio extranjero las partes que, en el caso de un extranjero, estuviesen sujetas a la imposición alemana según las diferenciaciones para distinguir el patrimonio en el extranjero.

La República Federal de Alemania ha formado numerosos Convenios sobre doble imposición sobre el ingreso. Hasta la fecha, no obstante, sólo se han aprobado cuatro Convenios sobre doble imposición concernientes a los impuestos sobre la herencia y donaciones, de los cuales solamente uno incluye el impuesto sobre donaciones.

Para los extranjeros, estos Convenios restringen la imposición que va unida a la radicación. En esencia esta imposición está limitada a los bienes inmuebles y al patrimonio del establecimiento de explotación en el país.

Para el natural del país con bienes patrimoniales extranjeros los Convenios siguen en parte el método de exención eximiendo de la imposición nacional los bienes inmuebles, el patrimonio de establecimientos de explotación en sentido fiscal en el extranjero. Al mismo tiempo permiten, no obstante, fijar la tasa de impuesto según el valor de los bienes patrimoniales en total. En tanto los Convenios aplican el método de deducción regulan bilateralmente para el natural del país tan sólo el orden de prioridad de la acción fiscal de las exigencias fiscales en colisión. A este respecto tiene preferencia la exigencia fiscal vinculada a la radicación; la imposición basada en el domicilio y la radicación tiene preferencia sobre la que se basa en la nacionalidad.

La legislación de los impuestos sobre la herencia y donaciones ya comprende amplias reglamentaciones unilaterales que tienen en consideración los impuestos extranjeros. Su sistema resulta cerrado porque remite al natural del país deducir impuestos en la misma medida que el extranjero está sujeto a la imposición alemana. Este sistema, sin embargo, no puede cubrir toda la gama de diferencias existentes entre los distintos sistemas nacionales de imposición. Los conflictos de orden fiscal que resultan solamente podrán resolverse regularmente mediante Convenios sobre doble imposición que incluyan los impuestos de herencia y sobre donaciones. Por ello debería ampliarse la red de Convenios sobre doble imposición.

ARGENTINA

La República Argentina es un estado federal en el que cada uno de los Estados miembros reserva el poder no delegado al Gobierno Federal.

Entre los poderes no delegados al Gobierno Federal, por parte de las Provincias se encuentra la facultad de gravar las sucesiones o a las donaciones por fallecimiento o bienes existentes en cada Provincia.

El principio de tributación es territorial, es decir que se encuentran alcanzadas por el tributo, los bienes de cualquier categoría existentes dentro de cada Provincia y exentos los ubicados fuera de ella.

El mismo principio rige en materia fiscal internacional en lo relacionado con los impuestos que gravan los bienes con independencia de la nacionalidad, residencia o domicilio del causante. Por ello es que no existen en la práctica problemas de doble imposición ya que los bienes ubicados en el exterior, propiedad de un residente, no estaban alcanzados por el impuesto a la herencia, cualesquiera sea el lugar de fallecimiento del mismo.

Del mismo modo, los bienes existentes en el territorio argentino no tributaban impuesto a la herencia en cada jurisdicción provincial argentina con independencia de que hubiesen tributado en el extranjero por ser no residente o extranjero el propietario fallecido o su heredero. Tampoco se reconocía crédito fiscal alguno por esa circunstancia. Igual principio se aplicaba a las donaciones.

Obviamente Argentina no celebró ningún tratado de doble imposición sobre estas materias y finalmente cabe destacar que en la actualidad el impuesto a la herencia ha sido derogado en la totalidad de las Provincias Argentinas, habiendo sido suplantado por dos impuestos que gravan otro hecho imponible, el patrimonio neto de las personas físicas y el capital de las sociedades anónimas en

forma anual con una tasa fija.

Dicho impuesto es recaudado por autoridades Federales y distribuido entre las Provincias que derogan el impuesto a la herencia y a las donaciones. También denominadas generalmente impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Cabe finalmente destacar que es propósito del actual Gobierno Federal reimplantar el impuesto a la herencia. Sin embargo, ningún proyecto de ley en tal sentido ha sido enviado hasta la fecha al Congreso.

AUSTRIA

Contrariamente a las disposiciones de numerosos derechos fiscales de otros Estados, los incrementos de capital que el beneficiario consiga por vía de sucesión, donaciones o subvenciones llamadas "con afectación" se gravan en Austria dentro del marco de los derechos de sucesión e impuestos sobre las donaciones. El impuesto austriaco sobre las sucesiones y las donaciones se concibe pues pura y simplemente como un impuesto sobre la devolución de las sucesiones. Las normas del impuesto austriaco sobre sucesiones son también fundamentalmente aplicables a las donaciones inter vivos.

Los derechos de sucesión se calculan para cada una de ellas en proporción a su importe, en un tanto por ciento que va elevándose progresivamente de dos a sesenta así como de conformidad con la categoría fiscal. Se considera como adquisición imponible cualquier aumento de capital habida cuenta de las exoneraciones y deducciones de las cantidades exigibles. Los tipos del impuesto difieren según la relación personal existente entre el beneficiario y el de cujus (donante) sobre la base de la relación de parentesco existente y también del enriquecimiento neto. En caso de adquisición sucesorial de un bien inmobiliario, el impuesto aumenta de un 2% (de un 1% si se trata de parientes cercanos) según el valor del bien de referencia. Si una persona recibe en el espacio de dos años varias

fracciones de capital de la misma persona, estas adquisiciones se irán sumando a las anteriores con el fin de mantener el carácter progresivo del impuesto. El impuesto se calcula sobre el importe global; sin embargo, el impuesto que se hubiese aplicado para las adquisiciones anteriores a la fecha de la última adquisición se deducirá del nuevo importe del impuesto.

Este breve resumen demuestra que, sobre todo en caso de conflicto con el sistema de gravamen puro y simple de la sucesión en el otro Estado, pueden surgir grandes dificultades en ese sector con ocasión de la liquidación del problema que consisten en evitar la doble imposición. Por ello Austria ha firmado varios Convenios de doble imposición en materia de derechos de sucesión e impuesto sobre las donaciones, cuyos principios generales que a continuación se indican pueden considerarse como importantísimos para el reparto de los derechos de gravamen:

a. El derecho de gravamen primario se atribuirá al Estado de residencia del de cujus (donante); sin embargo,.

b. No se ha previsto ninguna renuncia al derecho de gravamen sin tener en cuenta los lazos personales entre el de cujus y el heredero en lo que se refiere a los bienes sometidos a la obligación fiscal llamada limitada (bienes agrícolas y silvícolas, bienes inmobiliarios, industriales y comerciales situados en Austria);

c. No se ha previsto ningún gravamen al tanto alzado para los bienes de no residentes situados en Austria,

d. Las consideraciones relativas a la sujeción relacionada con una doble imposición priman sobre las consideraciones de ingresos fiscales:

Aparte de los Convenios de doble imposición, posee el aparato jurídico austriaco medidas unilaterales por las que de conformidad con el párrafo seis al tres de la ley sobre los derechos de sucesión y el impuesto sobre las donaciones, los derechos de sucesión extranjeros son, a petición, considerados como pasivos. Sin

embargo, en caso de acuerdo de reciprocidad, la imputación de los derechos de sucesión extranjeros es obligatoria, también a petición. La imputación proporcional se limita a los bienes y cosas situadas en el extranjero, así como a los créditos registrados en el extranjero. Por ello, no se toma en consideración los bienes situados en Austria y sometidos a los derechos de sucesión limitados.

Por otra parte, el derecho interno prevé la posibilidad de introducir en materia de derechos de sucesión y de impuesto sobre las donaciones, una solicitud para la supresión o atenuación de la doble imposición ante el Ministerio Federal de Hacienda. Sin embargo, tal medida unilateral no se basa en un derecho legítimo. Según los casos y habida cuenta sobre todo de la carga global que resulte del impuesto nacional y extranjero, se utiliza tanto el método de exención - la mayor parte de las veces con reserva de la progresión - como el método de imputación proporcional.

BELGICA

En Bélgica, los problemas de doble imposición son más rigurosos para los derechos de sucesión que para las donaciones.

Los derechos de sucesión se aplican a los residentes, para todos los bienes del de cujus, cualquiera que sea su lugar de situación, una vez deducidas las deudas. El "derecho de transmisión por fallecimiento", es decir, el derecho de sucesión para las personas fallecidas no residentes queda limitado, por el contrario, a los inmuebles situados en Bélgica. A la hora de aplicar tal impuesto, no se admite ninguna deducción del pasivo, ni siquiera las deudas hipotecarias que gravan los inmuebles belgas...

Para el cobro de los derechos no influyen ni la nacionalidad del de cujus ni la de sus herederos, ni la residencia del heredero.

Con el fin de evitar la doble imposición, el sistema interno prevé que los "derechos de sucesión percibidos sobre los inmuebles situados en el país se deducirán del de los derechos de sucesión belgas, en la medida en que éstos últimos gravan los inmuebles".

Queda pues limitado a los inmuebles, y prevé un sistema de deducción de los impuestos extranjeros de los de Bélgica.

Para los muebles, la Administración admite que los derechos de sucesión extranjeros percibidos directamente de la sucesión (estate taxes) pueden deducirse del activo.

Este sistema se refiere a los muebles y prevé un sistema de deducción de los impuestos extranjeros del activo gravable en Bélgica.

Bélgica sólo ha firmado dos Convenios; uno con Suecia en 1956 y otro con Francia en 1959.

Para estos dos Convenios, el domicilio fiscal determina en primer lugar el Estado que ha de percibir los derechos, con excepción de los inmuebles que ha de gravarse en el país donde se encuentran situados; para Francia, los fondos de comercio, gravables en el país donde se encuentran situados, los barcos y aeronaves, gravables en el Estado donde están matriculados y, los bienes corporales, gravables en el Estado en que se encuentran efectivamente en el momento de producirse el fallecimiento.

Estos dos Convenios prevén asimismo:

- Que las deudas hipotecarias pueden deducirse en las sucesiones de no residentes.

- Que las demás deudas pueden también deducirse, siempre y cuando el activo existente en el otro país (Suecia o Francia) sea suficiente para enjuagarlas.

En principio, las donaciones de cualquier bien, mueble o inmueble, situado en Bélgica queda gravado al mismo tipo que los derechos de sucesión.

Los inmuebles situados en el extranjero quedan exentos.

Pero sin embargo, la ley no prevé la obligación de registrar las donaciones de muebles, lo que evita la mayor parte de las veces el problema de doble imposición en este sector.

Los impuestos directos se perciben sobre las plus-valías que aparecen en el momento del fallecimiento o de la donación.

En las sucesiones de residentes belgas, este impuesto se deduce del activo sucesorial.

Mucha importancia tiene la elección del régimen matrimonial para los derechos de sucesión por razón de la concentración de las transferencias sucesoriales que supone la comunidad.

CANADA

A finales de 1971 fue suprimido del sistema federal canadiense el de los derechos de sucesión y las donaciones para los fallecimientos y donaciones que hayan tenido lugar pasada la antedicha fecha. A nivel provincial, únicamente la de Quebec percibe derechos sobre sucesiones y donaciones.

Se tendrá en cuenta, de conformidad con la ley de impuestos sobre la renta (Canadá) cualquier beneficio sobre capital procedente de bienes pertenecientes a una persona fallecida y obtenidos inmediatamente antes de su muerte o de propiedad de un donante a la fecha de la donación. Asimismo, un beneficio en capital se considerará conseguido si el interesado se marcha del Canadá, para la transmisión de bienes de una sucesión o de un trust a un no residente, y en algunos otros casos. Tales normas sufren cierto número de importantes derogaciones.

Cuando los bienes de un canadiense fallecido se encuentran situados fuera del Canadá o que los beneficiarios de su sucesión residen fuera del Canadá, pueden plantearse problemas de doble imposición. No se habla de tales problemas, con una sola excepción, en los Convenios fiscales firmados por el Canadá.

Como consecuencia de no existir en Canadá sobre el plano internacional un sistema de derechos de sucesión y gravamen sobre donaciones, más limitado es el interés para los canadienses que para las personas residentes o ciudadanos de otros países.

COLOMBIA

En Colombia no se grava el traspaso de los bienes por herencias

o donaciones, sino el enriquecimiento de los beneficiarios, a través del impuesto de ganancias ocasionales. Este impuesto es complementario del impuesto a la renta, se acumula y liquida con este, sobre la suma efectivamente recibida por el heredero, legatario o donatario; es decir que la ganancia ocasional gravable es el resultado de restar el valor de los bienes adjudicados los correspondientes pasivos.

Están exentos del impuesto los primeros \$ 1.400.000 (US. \$ 14.000) de las asignaciones por causa de muerte que reciban los legitimarios (padres naturales, padres legítimos, hijos naturales e hijos legítimos).

Las tarifas aplicables para gravar las ganancias ocasionales son las siguientes:

a. Si las ganancias ocasionales son obtenidas por personas naturales, la tarifa del impuesto es la mitad de la tarifa correspondiente a su renta gravable, en el impuesto de renta, en el correspondiente año fiscal. Si la tarifa obtenida resulta inferior al 10%, se liquida el impuesto de ganancia ocasional por herencias y donaciones aplicando una tarifa del 10%.

b. Si quien recibe el legado o la donación es una sociedad, la tarifa aplicable será del 40%, si se trata de una sociedad anónima o asimilada, o del 20% si quien recibe el legado o la donación es una sociedad limitada o asimilada.

Colombia únicamente ha celebrado un Convenio multilateral con países ubicados en el área Andina de Sudamérica, Convenio denominado Pacto Andino.

Es aplicado este Convenio, por su incorporación interna a Colombia mediante el Decreto 1551 de 1973 que consiste en que sólo podrán gravarse en el país miembro, las ganancias de capital, por herencias y donaciones, en cuyo territorio estuvieren situados los bienes en el momento de su ingreso al patrimonio del beneficiario.

En general el criterio que gobierna el sistema tributario co-

lombiano con relación a las herencias, legados y donaciones, es el que está obligado a pagar tributo toda persona que se beneficie con un enriquecimiento patrimonial, por estas causas, sin discriminar la ubicación de los bienes que se adjudiquen y solamente por el hecho de estar obligado a declararlos en razón de su residencia o domicilio en común.

En síntesis el sistema tributario colombiano en materia de sucesiones y donaciones, es muy elástico, por cuanto permite que el contribuyente beneficiario de bienes en el exterior los declare o no según sus propias conveniencias. Ello ha conducido a que los recaudos del Estado por este concepto tengan una mínima significación dentro del total de las finanzas públicas.

ESPAÑA

El Impuesto español sobre Sucesiones mortis causa grava no el total de la herencia o caudal relicto sino las adquisiciones, a título de herencia o legado, de cada uno de los herederos o legatarios. En cuanto a las implicaciones internacionales, ha de tenerse en cuenta que el impuesto español se fundamenta sobre dos principios tradicionales; el del lugar en que los bienes se encuentran en el momento del fallecimiento y el de la nacionalidad del causante o de los causahabientes (desde ahora, beneficiarios). En concreto, el impuesto español grava: a. las adquisiciones de toda clase de bienes que radiquen en el territorio español; b. las adquisiciones de bienes muebles situados fuera de dicho territorio, siempre que el causante o el beneficiario sea español; c. la adquisición de derechos, acciones y obligaciones que hayan nacido en territorio español o en él puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse. Consecuentemente, otros principios, tales como de residencia o domicilio fiscal del causante o del beneficiario, son irrelevantes para determinar la aplicación del impuesto. El Impuesto español sobre Sucesiones es progresivo en función de dos variables: el valor

de los bienes y derechos heredados por cada uno de los beneficiarios a su grado de parentesco con el causante.

Las herencias "extranjeras" también están sujetas a los anteriores principios de imposición. De aquí que puedan darse numerosos casos de doble imposición internacional, tanto si las herencias son españolas como si son extranjeras, si otros países gravan los mismos bienes y derechos alegando principios tales como el residencia o domicilio social o el de nacionalidad del causante o del beneficiario. También si algún país alega el principio de "locus rei sitae" en los casos citados en que el impuesto español se extiende a bienes muebles o derechos situados en otros territorios. Por otra parte, el impuesto español no reconoce exención ni deducción alguna sobre su cuota en razón de impuestos extranjeros sobre las herencias que incidan sobre los mismos bienes o derechos.

España tiene firmado tres Convenios sobre la materia con Grecia (1919), Francia (1963) y Suecia (1963). El primero de ellos sólo tiene una escueta referencia al Impuesto sobre Sucesiones cuando un nacional de uno de los países muere en el territorio del otro. Los otros dos Convenios, sobre todo el de Francia, siguen de cerca las normas del que posteriormente sería Proyecto de Convenio sobre la imposición de las herencias (C.C.D.E., 1966). Es decir, se fundan sobre el principio de residencia del causante, aunque corregido por el principio del lugar en donde estén situados los bienes (fundamentalmente en cuanto a los bienes inmuebles) y otras matizaciones más particulares. Es evidente que la correcta aplicación de estos Convenios favorece la solución de los problemas de doble imposición internacional, máxime cuando en ellos se establece un procedimiento amistoso para resolver los conflictos.

El impuesto español sobre donaciones por actos inter vivos pasa por un momento transitorio. Ha perdido su anterior ubicación en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales por actos inter vivos, integrándose definitivamente en el Impuesto sobre Sucesiones (con

el que se relacionaba anteriormente al aplicar su mismo sistema progresivo de tipos de gravamen. De aquí que, en estos momentos, la imposición sobre donaciones siga los mismos principios de aplicación que los mencionados al hablar del Impuesto sobre Sucesiones. Por consiguiente, también se producen los mismos problemas de doble imposición internacional cuando otros países gravan los mismos actos de donación por aplicación de principios tales como residencia, domicilio fiscal etc. Tampoco aquí el Impuesto español reconoce la exención o deducción de su cuota en razón de impuestos extranjeros sobre donaciones que inciden sobre los mismos bienes o derechos. España no ha firmado Convenios sobre esta materia.

En España, los incrementos de valor originados (aunque no realizados) con ocasión de las cesiones por herencia o donación forman parte de la renta del causante o donante y, como tal, están gravados por el Impuesto sobre la Renta. No así los incrementos patrimoniales que experimentan los herederos o donatarios si se encuentran sujetos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Por otra parte, es evidente que el impuesto pagado sobre la renta del causante disminuye el caudal hereditario y, de ahí, el importe pagado por el Impuesto sobre Sucesiones. España, sin embargo, no reconoce exenciones o deducciones por causa de impuestos pagados en el extranjero por los mismos conceptos.

En el texto de la ponencia también se analizan los efectos de los impuestos citados sobre situaciones o casos específicos, tales como trusts, matrimonios, etc. y se indican los principios que, al parecer, van a informar un nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.

FINLANDIA

El gravamen finlandés sobre sucesiones se basa en un sistema fiscal que interesa las partes hereditarias. El gravamen tiene por objeto la fortuna neta recogida por un heredero o heredero testa-

mentario. Por lo general, el impuesto sobre sucesiones se aplica a los bienes que posean un valor venal. Unicamente quedan exentos de la obligación de pagar el impuesto sobre sucesiones el Estado y alguna que otra colectividad de derecho público así como las colectividades de utilidad pública.

Para la fijación del impuesto sobre sucesiones, los herederos se dividen en tres categorías fiscales. La primera incluye a los herederos naturales y los parientes del testador, la segunda, los hermanos y hermanas del testador y los descendientes de éstos y la tercera, los demás parientes y extranjeros. El baremo del impuesto es progresivo en función del valor de los bienes heredados. Para la primera categoría fiscal, el tipo de impuesto más elevado es sin embargo del 14% para la segunda, del 28% y para la tercera del 42%. Cuando se trata de otro heredero que no sea en línea directa, éste ha de pagar asimismo el impuesto comunal cuyo tipo es del 20% del valor de los bienes heredados.

Se someten al impuesto sobre sucesiones los bienes muebles e inmuebles situados en Finlandia así como los bienes que se encuentran fuera del territorio pero pertenecen a la sucesión de una persona que haya residido en Finlandia. El primer criterio, desde el punto de vista del contribuyente es pues el Estado en que los bienes están situados, pero la obligación fiscal se extiende asimismo a los bienes situados en el extranjero si el testador residía a su muerte en Finlandia. En lo que se refiere a una eventual doble imposición internacional, se ha establecido que un impuesto sobre sucesiones satisfecho en otro país para bienes muebles situados en él, puede deducirse del importe del impuesto sobre sucesiones a satisfacer en Finlandia para los mismos bienes. Esta es la única exoneración concedida por la legislación interna finlandesa.

Gracias a Convenios fiscales, es posible eludir las disposiciones de la ley interna sobre el gravamen sucesorial. En lo que se re-

fiere a estos Convenios, Finlandia firmó con siete países. De conformidad con los Convenios fiscales, el derecho para gravar bienes inmuebles situados en Finlandia, siempre pertenece a Finlandia. Los Convenios fiscales se refieren al impuesto sobre sucesiones y al impuesto municipal a pagar para la sucesión. Habida cuenta que el pago del impuesto municipal para una sucesión se basa en la legislación del impuesto sobre la renta, los Convenios relativos a la imposición sobre la renta y firmados por Finlandia son de aplicación cuando Finlandia no ha firmado con el país interesado un Convenio relativo al gravamen de las sucesiones.

Las disposiciones relativas al impuesto sobre sucesiones se complementan con disposiciones para el pago del impuesto sobre donaciones. La obligación fiscal para las donaciones es idéntica a la de las sucesiones. Así pues, es posible que se tenga que pagar el impuesto sobre donaciones para todos los bienes o derechos que posean un valor venal. Para impedir cesiones a más bajo precio, se ha establecido, además, un impuesto sobre las donaciones cuando resulte de las condiciones de un contrato de venta/compra o un intercambio, que la compensación convenida sólo constituye las tres cuartas partes, como máximo, del precio normal de mercado. En este caso, la diferencia entre el precio normal de mercado y de la compensación se considera como donación. El cálculo del impuesto sobre las donaciones se efectúa de conformidad con los mismos baremos que para el impuesto sobre sucesiones. Asimismo, hay que pagar los derechos municipales por una donación realizada en favor de otro heredero que no pertenezca a la línea directa. Las donaciones percibidas por un mismo donante durante dos años se toman en consideración a la hora de calcular el impuesto.

Quedan sometidos al impuesto sobre donaciones los bienes muebles e inmuebles situados en Finlandia así como los bienes muebles que se encuentren fuera del territorio y recogidos por una persona o una colectividad domiciliada en Finlandia..

Finlandia no ha firmado ningún Convenio fiscal internacional para impedir la doble imposición de las donaciones; por consiguiente, en caso de doble imposición, sólo son aplicables las disposiciones internas de aligeramiento. La ley del impuesto sobre donaciones establece que un impuesto sobre donaciones satisfecho por una persona no residente en Finlandia en su país de residencia para bienes situados en Finlandia, puede deducirse del impuesto sobre las donaciones que habría de pagarse para estos mismos bienes. Asimismo, un impuesto sobre donaciones satisfecho fuera de Finlandia por una persona domiciliada en Finlandia o por una colectividad finlandesa, puede deducirse del impuesto sobre donaciones que haya de establecerse en Finlandia. Estas disposiciones representan la única exención aplicable al impuesto sobre donaciones, y no se aplican en absoluto a los bienes inmuebles.

En cuanto a los derechos municipales a pagar por una donación, se aplican los Convenios sobre el gravamen de las rentas con el fin de impedir la doble imposición.

FRANCIA

El principio primordial de territorialidad establecido por la legislación se basa en el domicilio del difunto o del donante a la hora de gravar el patrimonio mundial de un residente salvo que exista crédito del impuesto por razón del gravamen soportado en el país donde radiquen los bienes. Es de destacar que cuando el impuesto imputable ha sido percibido a un nivel elevado, el complemento a percibir en el país del domicilio es débil y a veces nulo.

Los países de doble, triple o cuádruple imposición existen de hecho por la toma de consideración por otros países de criterios ligados a la nacionalidad del difunto, al domicilio de los herederos o a la situación de los bienes. Así se puede llegar a que varias administraciones fiscales consideren al difunto como domiciliado en su país.

Como complemento la legislación francesa tiene como criterio subsidiario de territorialidad el lugar de situación de los bienes, de forma que los derechos sobre transferencia a título gratuito gravan la transmisión de todos los bienes muebles o inmuebles que tengan su base material o ficticia en Francia. Este criterio permite gravar los valores mobiliarios franceses y las deudas sobre deudores domiciliados en Francia aun cuando el donante o el difunto no estén domiciliados.

En todo caso la nacionalidad del difunto o del donante no se tiene en cuenta en derechos internos franceses contrariamente a las soluciones establecidas en otros países lo cual permite gravar la transmisión de bienes de ciudadanos que trasladen su domicilio al extranjero. La coordinación entre el gravamen de las liberalidades consentidas entre vivos y las del gravamen de sucesiones del donante se realizan mediante un sistema de renta fiscal. La base del gravamen se establece en definitiva en función de las cantidades netas recibidas por cada causahabiente. Los tipos aplicables varían según el grado de parentesco del donatario, herederos o legatarios con el donante o el difunto.

Aunque las modalidades de determinación de los activos gravados y la tarifa del impuesto sean análogos para todas las transmisiones a título gratuito una diferencia en cuanto lo concerniente al pasivo es de apuntar, en efecto, en principio, una sucesión es deducible por el establecimiento de los derechos del impuesto de transmisiones por defunción mientras que cuando se trata de donaciones, éstas se liquidan sin detracción de cargos.

Pero las reglas que preceden se encuentran sustituidas, en muchos casos, por disposiciones convencionales concertadas por Francia para evitar la doble imposición. Veintiseis convenciones bilaterales son aplicables a los impuestos de sucesiones, y sólo una (con Norteamérica) trata también de los impuestos de donaciones. Es deseable que esta red de convenciones se extienda y por tanto cada día aumentará la eficacia de las mismas.

HOLANDA

En Holanda, en virtud de la vigente ley sobre Sucesiones de 1956, se recaudan tres tipos de impuestos, a saber: derechos sobre sucesiones, derechos sobre transmisiones y derechos sobre donaciones.

Los derechos sobre sucesiones se recaudan sobre el valor de todo lo que se adquiriera en virtud del derecho sucesorio por causa del fallecimiento de una persona que en el momento de su fallecimiento estaba domiciliada en Holanda.

Los derechos sobre transmisiones se recaudan sobre el valor de ciertos elementos de capital, por ejemplo, bienes inmuebles adquiridos mediante donación o en virtud del derecho sucesorio por causa del fallecimiento de una persona que en el momento de esta donación o de su fallecimiento no estaba domiciliada en Holanda.

Los derechos sobre donaciones se recaudan sobre el valor de todo lo que se adquiriera de una persona que en el momento de esta donación estaba domiciliada en Holanda.

De lo expuesto, puede desprenderse que en Holanda los derechos sobre sucesiones han sido contruidos como un impuesto de adquisición, con algunos rasgos de un impuesto hereditario.

La cuestión de dónde una persona estaba domiciliada o dónde la persona jurídica tiene su domicilio social ha de juzgarse en principio con arreglo a las circunstancias.

En cuanto a los impuestos arriba mencionados, el domicilio y/o la nacionalidad del adquirente es irrelevante para la Ley Holandesa sobre Sucesiones.

Por lo que respecta a la doble imposición, objeto de la presente tesis doctoral, Holanda está dispuesta bajo ciertas condiciones, a prestar su cooperación para limitar en la mayor medida posible las malas consecuencias de la doble imposición también en el terreno de los gravámenes aquí tratados.

Dado que Holanda adoptó sin reserva alguna los modelos OECD de 1966 y 1982, puede llegarse a la conclusión de que los principios incorporados en dichos modelos son por lo general susceptibles de ser aceptados por Holanda.

Holanda mantiene que el domicilio del testador /del causante o del donante tiene prioridad sobre el país de la nacionalidad.

En Holanda distinguiremos primeramente las medidas unilaterales para evitar la doble imposición y a continuación nos referiremos, brevemente, a las medidas bilaterales.

Medidas unilaterales.- Un holandés que ha fallecido o ha hecho una donación y que aun no hace diez años que salió de Holanda para fijar su domicilio en otra parte, será considerado como persona que en el momento de su fallecimiento o de hacer la donación estaba domiciliada en Holanda.

Del impuesto que grava tal adquisición se deducirá, siempre que se cumplan ciertas condiciones, el importe del impuesto de la misma clase que se haya pagado en el extranjero.

Además, el Ministerio de Hacienda ha publicado una resolución para prevenir la doble imposición del impuesto sobre sucesiones.

Medidas bilaterales.- A fin de evitar la doble imposición a consecuencia de fallecimiento-y en cuanto se refiere al Reino Unido, también del impuesto a consecuencia de donación-Holanda ha celebrado los siguientes acuerdos en los años que se mencionan: Suiza (1951), Suecia (1952), Finlandia (1954), E.U.A. (1969), Israel (1974), Reino Unido (1979).

HONG KONG

A tenor del Reglamento sobre derechos sucesorios, Hong Kong impone derechos sucesorios sobre los bienes transmitidos por causa de muerte de una persona física, así como sobre ciertas sociedades en caso de muerte de una persona que recibía o podía haber recibido beneficios de estas sociedades, excepto cuando estos bienes es-

tán radicados fuera de Hong Kong o cuando el montante principal de los bienes del fallecido situados en Hong Kong es inferior a dos millones de dólares HK.

Se admiten reducciones por los gastos de los funerales, así como sobre ciertas deudas e hipotecas. Los derechos sucesorios se calculan sobre la base de una escala móvil que va del 10 al 18%.

En el término "bienes transmitidos en caso de fallecimiento" se incluyen:

1. los bienes que el fallecido ha dispuesto para su muerte y los bienes para los que tenía poder general..

2. las donaciones entre vivos, salvo que hayan sido realizadas de buena fe tres años antes de la muerte, a condición de que el donatario haya entrado inmediatamente en posesión y disfrute de buena fe, concesión completa del fallecido. Las donaciones entre vivos que forman parte de los gastos normales del difunto y se consideran razonables respecto al ingreso o a la situación del fallecido, resultan igualmente excluidas.

3. Los bienes que en un momento dado constituyeron propiedad absoluta del fallecido, pero que han sido transferidos para constituir propiedad conjunta del difunto y de una tercera persona, y como consecuencia los intereses del fallecido se transmiten por el hecho de la supervivencia, por ejemplo, las cuentas bancarias conjuntas y los beneficios compartidos por razón de anualidades.

4. las cesiones en favor de parientes efectuadas directamente o por intermedio de sociedades controladas.

5. las deudas "sobre obligación" y las deudas privadas contraídas en Hong Kong.

Las donaciones benéficas y los legados no son susceptibles de derechos sucesorios.

Pueden ser impuestos derechos sucesorios sobre una "sociedad controlada" que posea bienes en Hong Kong, es decir, una sociedad que, en determinada fecha, se encuentra bajo el control de cinco

personas como máximo, cuando el fallecido ha efectuado una transferencia de bienes en favor de esta sociedad obteniendo o pudiendo obtener beneficios de esta sociedad en los tres años anteriores a su muerte. Una "transferencia de bienes" es un pago o una cesión efectuadas con el consentimiento del fallecido, en tanto que los "beneficios" comprenden, sobre todo, los pagos, ventajas, usufructos, bienes o intereses utilizados en cualquier forma.

Los bienes de una sociedad controlada son reputados como transmisibles en el momento del fallecimiento de una persona en la proporción determinada por la comparación del montante global de los beneficios que el fallecido ha obtenido durante los tres últimos años contables con el montante global de los beneficios netos de la sociedad durante el mismo periodo. Los derechos se calculan según la formula siguiente:

$$\frac{\text{beneficios durante los tres últimos años}}{\text{beneficios netos durante los tres últimos años}} \times \frac{\text{valores de los bienes en Hong Kong}}{\text{valor de los bienes universales}} = \frac{\text{valor de los bienes en Hong Kong}}{\text{valor de los bienes universales}}$$

En lo que se refiere a la evaluación de los bienes, pueden existir reducciones respecto de las deudas de la sociedad además de respecto a acciones u obligaciones de la sociedad, o respecto de las deudas que no han sido contraídas única y exclusivamente por asuntos de la sociedad.

Las sociedades controladas y sus empleados han de informar al Comisario de los derechos sucesorios de Hong Kong de la muerte del difunto y del hecho de que ha obtenido beneficios de la sociedad. La omisión conlleva una multa de diez mil dólares HK así como otra igual al triple de los derechos sucesorios pagaderos sobre el conjunto de la sucesión del fallecido.

El sentido de determinados términos es ampliado respecto de los derechos sucesorios, por ejemplo:

a) la palabra sociedad engloba expresamente a las sociedades constituidas en todo el mundo.

b) la palabra obligación comprende toda deuda de una sociedad sin que se trate necesariamente de una obligación de Hong Kong que no sea un préstamo temporal otorgado por un Banco en el trámite normal de sus operaciones bancarias.

c) la palabra cesión incluye todo trust, pacto, acuerdo o convenio y, en relación con las acciones u obligaciones de una sociedad, la extinción o la modificación de derechos referentes, por operaciones simples o asociadas.

La palabra empleado de una sociedad, comprende toda persona que ejerce las funciones de director, secretario, gerente o liquidador de la misma.

ITALIA

La actual disciplina del impuesto de sucesión se aplica a las transferencias de bienes y derechos a título gratuito, se produzcan ellas "mortis causa" o "inter vivos" (donaciones). El impuesto de sucesión se aplica en relación a todos los bienes (existentes en Italia o en el exterior) si el causante residía en el Estado en el momento de la apertura de la sucesión (muerte). Si por el contrario, el causante no residía, en el momento de su muerte, en el territorio del Estado, el impuesto de sucesión afecta solamente los bienes y derechos existentes, en dicho momento, en el territorio del Estado. La Ley brinda oportunos criterios de localización para los bienes que se consideran existentes en Italia.

Los sujetos pasivos del impuesto son los herederos y los legatarios para las transferencias "mortis causa" y los donatarios para las transferencias "inter vivos".

El impuesto de sucesión toma la estructura de un tributo unita-

rio con una doble escala de alícuotas progresivas escalonadas: una aplicable al valor global del patrimonio hereditario neto, la otra a cada una de las cuotas de herencia, a los legados y a las donaciones. La primera escala de alícuotas que se halla caracterizada por una cuota fija de exención como base hasta alcanzar una escala de 30.000.000,-, se aplica a todas las sucesiones. La escala de alícuotas para cada una de las cuotas de herencia no se aplica a las sucesiones entre cónyuges y entre los parientes en línea recta.

La base imponible del impuesto se halla constituida por el valor global del patrimonio hereditario neto (representado por la diferencia entre el valor comercial total de los bienes o de los derechos que constituyen el activo hereditario y el monto total del pasivo y las cargas deducibles) o bien por el valor neto total de los bienes o de los derechos objeto de la donación.

Para los fines de la determinación de las alícuotas el valor total del patrimonio hereditario se halla incrementado por un importe equivalente al valor total de todas las donaciones, comprendidas las transferencias inmobiliarias entre parientes en línea recta que se presumen donaciones, hechas en vida por el difunto a los herederos o legatarios.

El activo hereditario se halla constituido por todos los bienes y los derechos transferidos por causa de muerte, a los que se agregan, en virtud de presunciones legales, los siguientes ulteriores bienes y derechos: dinero, joyas y muebles por un importe equivalente al 10% del valor total neto; bienes y derechos que hayan sido transferidos a terceros a título lucrativo en los últimos seis meses de vida del difunto.

Por lo que respecta a la evaluación de los bienes que forman parte del activo hereditario, son válidas las siguientes reglas: se toma como valor comercial aquel indicado por las partes en declaraciones. Para algunos bienes y derechos se disponen particulares criterios de avalúo (bienes inmuebles, acciones, obligaciones y otros títulos; créditos).

Se excluyen del activo hereditario y por consiguiente se hallan exentos de impuesto los legados a favor de:

Estado, Regiones, Provincias, Ayuntamientos y entes públicos; funciones y asociaciones legalmente reconocidas y hospitales que tengan como exclusiva finalidad la asistencia, el estudio, la investigación científica, la educación, la instrucción u otros fines de utilidad pública.

La norma es también válida para los entes extranjeros a condición de reciprocidad.

Se hallan exentos del impuesto de sucesión, además, las obligaciones del Tesoro o títulos garantizados por el Estado o equiparados, los bonos de empréstito BEI-CECA-EURATOM; valores mobiliarios y bienes inmuebles de interés artístico e histórico si se hallan vinculados de conformidad a la Ley del 1,6,1939. El plazo para la presentación de las declaraciones es de seis meses a partir de la fecha de apertura de la sucesión.

Si el causante no residía en Italia, la declaración (por los bienes existentes en el territorio italiano) debe ser presentada en la Oficina del Registro de Roma.

Por lo que respecta a los aspectos internacionales del impuesto de sucesión es válido lo siguiente: como ya precisado, si el causante (a los fines fiscales) no residía en Italia, sólo están sujetos al impuesto de sucesión los bienes existentes en Italia en el momento de la muerte del mismo.

Si por el contrario, el causante residía en Italia, el impuesto se aplica a todos los bienes y derechos comprendidos en el patrimonio hereditario, aun existentes en el extranjero. Para evitar, por lo menos parcialmente, los efectos de una doble imposición, la Ley prevee la institución de crédito de impuesto, consintiendo dentro de determinados límites la desgravación de los impuestos pagados en el exterior de aquel impuesto que debe pagar en Italia.

Dicha deducción es limitada, para las sucesiones en donde el

patrimonio hereditario neto supera los 50 millones, sólo a un tercio del impuesto pagado en el exterior. En los otros casos, el impuesto pagado en el extranjero es enteramente deducible pero siempre sólo hasta la competencia de la parte del impuesto de sucesión proporcional al valor de los bienes situados en el Estado extranjero.

Italia ha estipulado Convenios bilaterales en materia de impuesto de sucesión con los siguientes Países: Dinamarca, Grecia, Israel, Suecia, Estados Unidos de Norteamérica y Gran Bretaña. Los Convenios contienen criterios de localización de los bienes que en la mayor parte de los casos coinciden con los criterios indicados por la Ley interior.

La doble imposición se elimina o a través del sistema de la atribución de la tasación o tributación a uno solo de los Estados o a través del sistema del crédito de impuesto.

JAPON

Japón aplica a las sucesiones y donaciones el principio del "incremento". La imposición se realiza sobre los beneficiarios, es decir, los herederos, legatarios o donatarios. La jurisdicción fiscal competente, a tenor de las leyes fiscales japonesas sobre sucesiones y donaciones, se basa en: 1. el domicilio en Japón del beneficiario o 2. el situs de los bienes en Japón. Supuesto que un beneficiario domiciliado en Japón está sujeto al impuesto japonés sobre sucesiones y donaciones respecto de los bienes situados fuera del Japón, el derecho fiscal japonés interno concede el crédito "primario" respecto de los impuestos pagados en un país extranjero sobre los mismos bienes. Según los términos del Convenio entre Japón y Estados Unidos (único Convenio fiscal firmado por el Japón en lo que se refiere al impuesto sobre sucesiones y donaciones) se concede, no sólo el crédito "primario" sino también el "secundario".

El impuesto sobre las sucesiones.- Respecto del impuesto sobre

las sucesiones, los contribuyentes se dividen en: 1. contribuyentes ilimitados y 2. contribuyentes limitados, según que el contribuyente estuviera o no domiciliado en Japón a la fecha del fallecimiento del causante. El beneficiario domiciliado en Japón en dicha fecha está sujeto al impuesto sobre sucesiones respecto de todos los bienes heredados (o que figura haber heredado), ya estén situados dentro o fuera del Japón. El beneficiario se designa con el término "contribuyente ilimitado". Un "contribuyente limitado" es un beneficiario no domiciliado en Japón en la fecha de la muerte del causante y que no está sujeto al impuesto sobre sucesiones más que sobre los bienes que ha heredado (o que figura haber heredado) pero situados dentro de Japón. Los "contribuyentes limitados" no están sujetos al impuesto sobre las sucesiones respecto de los bienes situados fuera del Japón. El domicilio se define como el dato principal para el contribuyente. Este concepto del domicilio quizás sea diferente del de otros países. Puede suceder que un beneficiario haya estado domiciliado no solo en Japón sino también en otros países y puede estar sujeto al impuesto en cada uno de esos países como "contribuyente ilimitado".

Incluso si el concepto de domicilio fuera el mismo en estos países, hay todavía una posibilidad de doble imposición, supuesto que el Japón hace valer un derecho de imposición ilimitada basado en el domicilio en el Japón del beneficiario y el otro país, por ejemplo Estados Unidos, reivindica igualmente un derecho limitado basado en el domicilio en los Estados Unidos del causante.

Según el sistema de crédito impositivo llamado "primario" en el derecho fiscal japonés interno, el Japón autoriza a una persona domiciliada en su territorio a imputar el impuesto de Estados Unidos al impuesto japonés sobre sucesiones, en la medida en que el impuesto de los Estados Unidos grava los bienes situados en dicho país.

Sin embargo, esta disposición no permite evitar la doble imposición respecto de los bienes considerados como situados en un ter-

cer país ni respecto de los bienes considerados por cada país como situados en su propio territorio. Por ello el Convenio concluido entre Japón y Estados Unidos, relativo al impuesto sobre sucesiones y donaciones, prevé el crédito de impuesto llamado "secundario".

El impuesto sobre donaciones.- Las reglas aplicables son las mismas que para el impuesto sobre sucesiones. Un donatario domiciliado en Japón a la fecha de la donación (el contribuyente ilimitado) está sujeto al impuesto sobre donaciones sobre todos los bienes recibidos (o que figura haber recibido), ya estén situados dentro o fuera del Japón. Un donatario no domiciliado en el Japón en la fecha de la donación ("el contribuyente limitado") no está sujeto al impuesto sobre donaciones más que sobre los bienes recibidos (o que figure haber recibido) situados en el Japón. Los "contribuyentes limitados" no están sujetos al impuesto sobre donaciones sobre los bienes situados fuera del Japón. El crédito "primario" se concede en virtud del derecho fiscal japonés interno, y el crédito "secundario" es concedido en virtud del Acuerdo relativo al impuesto sobre sucesiones y donaciones concluido entre Japón y Estados Unidos.

PORTUGAL

En Portugal, la adquisición a título gratuito queda sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones, ya sea mortis causa como inter vivos.

Supuesto que se trata del mismo impuesto resulta lógico que sean similares las reglas sobre definición de exenciones, determinación de la materia imponible, fijación de los tipos aplicables e, incluso, el procedimiento formal de liquidación y recaudación del impuesto. Así, el artículo 41 del Código sobre los derechos de transmisión de herencia y sobre el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones(CDMISD) establece, respecto de este último impuesto, que en lo que se refiere al "establecimiento del valor de las transmisiones para la determinación de los tipos aplicables se comprenderán todos los bienes

recibidos, aunque en momentos distintos, del causante de la herencia o del donante"

Este régimen permite, en el plano jurídico-sustantivo, hacer un cierto ajuste del gravamen en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en el caso de los herederos con derecho a legítima (el cónyuge, descendientes y ascendientes). Las donaciones en vida (donatum) se consideran, en el plano civil-sucesorio, como forma, como parte anticipada de las cuotas de la legítima o hereditarias.

El impuesto sobre sucesiones y donaciones se refiere a las transmisiones a título gratuito de los bienes muebles e inmuebles. En lo que se refiere a su incidencia, este impuesto cumple dos propósitos fundamentales: en primer lugar, grava el beneficio efectivamente realizado o plasmado, lo que da lugar a una relativa adulteración del concepto jurídico-privado de transmisión (p.e. el nudo propietario sólo resulta gravado en el momento de la consolidación o enajenación de su derecho); en segundo, hace caso omiso de las exigencias formales supuesto que, cuando hay un beneficio efectivo (traditio) y existe "un acto o contrato susceptible de producir la transmisión", aunque sea nulo o de efecto nulo, según la ley civil, el titular del servicio de Hacienda habrá de aplicar el impuesto.

Es necesario referirse a los elementos de conexión del impuesto, en relación con la incidencia del impuesto sobre sucesiones y donaciones y con la manifestación geográfico-espacial de dicha incidencia. A este respecto rige el principio de la territorialidad, según su acepción más tradicional, supuesto que el impuesto se aplica, a tenor del artículo 6 del CDMISD, dependiendo por regla general, de la existencia y de la situación de los bienes en el territorio portugués. Continente e Islas (Madera y Azoras). Es pues relevante el situs de los bienes. Además de la definición del situs de ciertos bienes o determinadas situaciones jurídicas (criterio físico), el artículo 6 del CDMISD señala también el domicilio del de cujus -donante- acreedor como elemento de conexión aplicable respecto a

situaciones jurídicas de tipo acreedor o similares -intereses o participaciones de sociedades- (excepto títulos sometidos al régimen del impuesto a tanto alzado, emitidos por entidades residentes, no registrados ni depositados según los términos del Decreto-Ley nº 408/82 de 29 de septiembre, que se consideran siempre radicados en Portugal).

Se deduce de lo expuesto que el situs de los bienes es el elemento primordial de conexión. Dado que en dicha legislación fiscal no existe, salvo en el impuesto complementario, un concepto específico de domicilio (e incluso este concepto no parece extensivo, sin más, a los demás impuestos, sobre todo el impuesto sobre sucesiones y donaciones, considerado como un impuesto sobre el patrimonio, de obligación única), resulta que el domicilio del de cujus -acreedor, en los casos en que resulta pertinente desde el punto de vista fiscal, deberá ser el concepto civil de domicilio, en razón del principio de unidad jurídica y que permitirá alcanzar otras situaciones.

Hay que añadir que el impuesto sobre sucesiones y donaciones recae sobre aquellos a quienes se transmiten los bienes, el beneficiario o los beneficiarios de la liberalidad de vida o tras muerte, en razón del bien o de los bienes o de la parte que habrá sido atribuida a título gratuito. Así pues, en Portugal el impuesto sobre sucesiones y donaciones no se aplica sobre la totalidad de la herencia del de cujus.

En lo que se refiere a los tipos aplicables en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, son porcentuales y progresivos, gravando cada vez en mayor medida las transmisiones gratuitas en favor del cónyuge o de los hijos menores e incapacitados, en favor de otros descendientes, en favor de ascendientes y entre hermanos y hermanas, en favor de cualquier otra entidad.

Es interesante reflejar el régimen del pasivo hereditario a los efectos fiscales: en cuanto se hace mención del pasivo y si existen

bienes situados en el extranjero, éstos deberán describirse igualmente a los efectos de la imputación proporcional del pasivo en cuestión sobre los bienes situados aquí (a reserva de las dudas que pudieran subsistir para el Director de Hacienda).

El pragmatismo y la eficacia constituirán, pues, la tónica, por otra parte comprensible, del régimen de este impuesto sobre sucesiones y donaciones, en que la evasión fiscal alcanza proporciones considerables, supuesto que es muy fácil ocultar la integridad de la constitución de un patrimonio y/o incluso el objeto de ciertas donaciones, comprensible también hasta cierto punto dado el carácter oneroso de los tipos impositivos, la "seducción" evasiva y el fraude a la ley fiscal.

Todo lo cual explica un poco el relativo "alejamiento" de Portugal en lo que se refiere a la problemática de la doble imposición internacional de este campo.

Así, Portugal no ha firmado ningún acuerdo bilateral relativo a la imposición sobre sucesiones y donaciones tendente a la eliminación o atenuación de los fenómenos de doble imposición.

La posición portuguesa de relativa reserva en este campo reposa en puras razones de eficacia fiscal, razones anti-evasoras, fundadas en las insuficiencias de nuestra máquina administrativa, en las dificultades agravadas por el control de las sucesiones llamadas "internacionales" respecto a los puntos de contacto con órdenes jurídico-fiscales diversos, en las perplejidades que se derivan del recurso posible a las reglas de conflictos del Derecho Internacional Privado a fin de definir el régimen jurídico aplicable a la situación fiscal de una perspectiva sustantiva, y, finalmente, a la complejidad de la articulación de la imposición unitaria de las liberalidades en vida con la sucesión mortis causa, máxime de cara a los criterios de imputación o de exención aplicables para la eliminación de la doble imposición internacional.

Sin embargo, parece posible que la óptica de este problema pue-

da cambiar en Portugal aunque no se ve por el momento que dicho país pueda renunciar a los criterios de imposición y a los elementos de conexión de la legislación interna.

Portugal podría extender incluso sus propios criterios de imposición, en tanto que el país de domicilio del de cujus, lo que no puede desdeñarse cara a la importancia del fenómeno migratorio o de las incidencias de la descolonización.

Se adivina un posible cambio, en un futuro próximo, de la posición portuguesa, siguiendo las legítimas preocupaciones internacionales en este campo.

REINO UNIDO

El Reino Unido posee sobre donaciones y derechos de sucesión a pagar por el donante, con un período de acumulación de dos años para la determinación del tipo de impuesto. El tipo de las donaciones inter vivos resulta ser la mitad del de los derechos de sucesión; las donaciones efectuadas tres años antes del fallecimiento se gravan al mismo tipo que los derechos de sucesión. Los bienes mundiales se gravan cuando el donante tiene domicilio en el Reino Unido. Si el donante no tiene allí domicilio, todos los bienes situados en el territorio con excepción de algunos títulos de Estado y cuentas bancarias quedan sometidos.

La principal característica del sistema de exención de doble imposición en el Reino Unido es el generoso desgravamen unilateral aplicable a los impuestos cobrados por un país y que no sean por razón del situs o del domicilio del donante, tales como un impuesto basado en la nacionalidad del donante o del donatario. Asimismo, la desgravación abarca los bienes situados tanto en el Reino Unido como en los países de ultra-mar. La desgravación se calcula según la siguiente fórmula:

<u>Impuesto R.U.</u>	X	el impuesto R.U. o el impuesto de ultra-mar, si es de menor cuantía
Impuesto R.U. más impuesto de ultra-mar		

Existen cuatro Convenios firmados con Africa del Sur, Estados Unidos, Holanda y Suecia estrechamente calcados sobre el Modelo O.C.D.E. Las principales modificaciones aportadas por el Reino Unido son las siguientes:

Sector de aplicación- El Convenio se aplica con preferencia a cualquiera que esté sujeto al impuesto antes que a una persona domiciliada en uno de los Estados.

Transportes marítimos- El impuesto se aplica en el lugar de la dirección efectiva, como en el Modelo O.C.D.E. de 1966.

Acciones- El Reino Unido ha formulado una reserva por la que el impuesto sobre las acciones se calcula sobre la base del lugar (situs). Esta disposición sólo figura en el Convenio con Africa del Sur.

Domicilio- Queda incluido el artículo relacionado con los visitantes durante un corto período, que prohíbe la compra de un domicilio cuando el período de residencia es inferior a siete años anteriores. De otra forma, el domicilio se determina de conformidad con las reglas normales del Modelo O.C.D.E. que rige el impuesto sobre la renta en caso de doble residencia.

Derechos fiscales secundarios- Se incluye la opción dada en el párrafo 72 del Comentario sobre el Artículo 9 del Modelo O.C.D.E.

Crédito de impuesto sobre las donaciones anteriores- Los Convenios firmados con Africa del Sur y Países Bajos contienen una disposición relativa al crédito de impuesto sobre las donaciones efectuadas tres años antes del fallecimiento.

Deducción de las deudas- El Reino Unido ha formulado una reserva en cuanto al Modelo, ya que éste podría tener como efecto prohibir la deducción de deudas cuando puede hacerse en virtud del derecho interno.

Bienes establecidos- Una disposición prevé la supresión de la doble imposición para los bienes establecidos.

Desgravaciones por cónyuge- Por regla general, las transmisio-

nes entre cónyuges se encuentran exoneradas, pero existe un límite de 55.000 libras para las transmisiones de un cónyuge residente a un cónyuge no-residente. Los Convenios firmados con Suecia, Holanda y Estados Unidos preveen una desgravación del 50% del valor transmitido.

Puede ocurrir que el Reino Unido conceda una desgravación unilateral para el impuesto de Ultra-mar y que el Convenio exija que el país de ultra-mar conceda una desgravación para el impuesto del Reino Unido.

La disposición relativa a la acción recíproca de los dos países permite una simple constatación y es que cuando la desgravación pueda concederse a título de dos regimenes, es el más importante el que prevalece. El efecto de tal medida es incierto.

SUIZA

En Suiza únicamente los cantones tienen competencia para percibir impuestos sobre sucesiones y donaciones. Excepto uno en materia de sucesiones y tres en materia de donaciones, todos los cantones gravan las sucesiones y las donaciones en virtud de su propia legislación.

A nivel federal y al día de la fecha no ha sido dictada ninguna ley con carácter de ley marco. Sin embargo, las reglas jurisprudenciales elaboradas por el Tribunal Federal en aplicación del artículo 46, 2, de la Constitución Federal, que prohíbe la doble imposición internacional, han sido recogidas en parte por los cantones en su legislación interna. De ahí que exista una cierta convergencia entre las legislaciones cantonales, sobre todo en materia de sujeción y de reparto de las deudas.

Todas las legislaciones cantonales, concordantes con la jurisprudencia del Tribunal Federal en materia de doble imposición intercantonal, disponen que todos los bienes de un fallecido, cualquiera que sea su localización, con excepción de los inmuebles situados fuera del cantón, están sujetos al impuesto sobre sucesio-

nes del cantón, siempre que el causante estuviera domiciliado en el cantón como último domicilio. Asimismo, todos los bienes, excepto los inmuebles localizados fuera del cantón, otorgados a título gratuito por una persona domiciliada en el cantón, están sujetos al impuesto sobre donaciones en ese cantón.

En el caso de que el fallecido tuviera su último domicilio fuera del cantón, la mayoría de los cantones limitan su derecho de imposición sobre los bienes en virtud del "situs" a los inmuebles situados en su territorio, sin extenderlo (como el impuesto sobre la renta y el patrimonio) a los establecimientos permanentes.

El reparto de deudas entre las diferentes soberanías fiscales se efectúa en forma proporcional, sin tener en cuenta el vínculo que pudiera existir entre determinadas deudas y determinados bienes, sobre todo inmuebles.

Los impuestos se deducen, en general, sobre las cuotas hereditarias y no sobre la sucesión misma. El tipo aplicado se basa en dos puntos, de un lado el lazo de parentesco entre el beneficiario y el fallecido o donante y, de otro, el importe de la cuota sucesoria o de la donación. Las donaciones efectuadas previamente por el difunto o el donante en favor del mismo beneficiario pueden ser incluidas a la hora del cálculo del tipo aplicable.

Respecto de las sucesiones y donaciones internacionales, es igualmente aplicable la regla según la cual todos los bienes de la sucesión, con excepción de los inmuebles situados en el extranjero, son gravables en el cantón del último domicilio del difunto.

En el caso de que el último domicilio del difunto estuviera radicado fuera de Suiza, algunos cantones gravan no sólo los inmuebles situados en su territorio sino también los mobiliarios o los establecimientos permanentes allí situados.

El reparto de deudas, en el plano internacional, se efectúa por regla general siguiendo la misma reglamentación internacional, es decir, en forma proporcional. Sin embargo, algunos cantones aplican

el sistema de deducción en función de la relación económica, cuando algunos bienes están sujetos a su jurisdicción y el difunto tuviéram su último domicilio en el extranjero.

Pocas o ninguna ley han sido elaboradas por los cantones con el fin de evitar, en forma unilateral, la doble imposición internacional. Así pues, solamente por medio de acuerdos internacionales se regulan y evitan las dobles imposiciones.

A esta fecha Suiza han concluido acuerdos sobre doble imposición en materia de sucesiones con los siguientes países: Alemania, Austria, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Gran Bretaña, Noruega, Holanda y Suecia.. Por el contrario, no existe ningún Convenio de doble imposición en materia de impuesto sobre donaciones.

Estos acuerdos, en base al modelo de la O.C.D.E., se aplican satisfactoriamente, con excepción de los concluidos con Gran Bretaña y Estados Unidos, que presentan algunas y que deberían ser reemplazados en un futuro próximo por nuevos acuerdos.

NOTAS AL CAPITULO X

- (1) Ontario no aplica impuestos sobre donaciones ni herencias.
- (2) 6, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, 229.
- (3) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-6.
- (4) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-4.
- (5) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-5.
- (6) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-9.
- (7) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-7.
- (8) 9, N.U., Acuerdos Fiscales Internacionales, Sección H.
- (9) Imposición Europea, Servicio Suplementario, Sección C-8.

P A R T E C U A R T A

LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL DESDE EL PUNTO DE
VISTA JURIDICO E INTERNACIONAL

C A P I T U L O X I I

EFFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

EFFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

PREAMBULO

Nos ocuparemos en este Capítulo del ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición. Nos referiremos al ámbito de su aplicación: a) En el tiempo, donde examinaremos la retroactividad de los Convenios fiscales internacionales; b) En cuanto a las personas, donde examinaremos los supuestos de doble nacionalidad y de los apátridas; c) En cuanto a los impuestos considerados, donde nos preguntaremos las siguientes cuestiones: ¿El Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977, en su artículo II, se refiere únicamente a los impuestos ordinarios o también a los extraordinarios? y si la lista de impuestos que se establecen en el párrafo tercero del artículo II ¿es a título de ejemplo o es un numerus clausus? d) Efecto de los Convenios para evitar la doble imposición en cuanto al territorio o ámbito de aplicación en el espacio.

a) En el tiempo.

La vida de los Convenios internacionales se desarrolla entre su entrada en vigor y su terminación.

En cuanto a la entrada en vigor, es normalmente el propio Convenio el que fijará la fecha de entrada en vigor de sus disposiciones, pudiendo establecer al respecto lo que considere más oportuno y así, en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, encontramos diferentes posibilidades utilizadas:

— Entrada en vigor en el momento del intercambio de los instrumentos de ratificación, como es, por ejemplo, el caso de nuestros Convenios con Suiza, Brasil y Suecia, entre otros.

-- Entrada en vigor quince días después del intercambio de las ratificaciones, como en el caso de los Convenios españoles con Bélgica y Dinamarca.

-- Entrada en vigor treinta días después del intercambio de ratificaciones, por ejemplo en el Convenio con Japón o el caso del

Convenio con el Reino Unido.

-- Entrada en vigor un mes después, como en el caso del Convenio hispano-portugués.

Finalmente se puede señalar como fecha de entrada en vigor una fecha fija, como es el caso del Convenio entre España y Austria, en el que se dice que entrará en vigor el día 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se intercambiarán los instrumentos de ratificación.

En íntima conexión con la cuestión que estamos examinando se encuentra la de la retroactividad o irretroactividad de los Convenios fiscales internacionales.

Los autores en numerosos casos se muestran partidarios de una cierta retroactividad de los acuerdos fiscales, basándose precisamente en el acuerdo destinado a solucionar una cuestión ya planteada con anterioridad y que por ello es más conveniente la retroactividad, más aún si se toma en consideración el tiempo que a veces dura la negociación de un Convenio de este tipo y el lapso existente en muchos casos hasta su entrada en vigor.

Señala Biscottini ⁽¹⁾, como una de las características de los Convenios fiscales, la existencia de una cláusula estableciendo el carácter retroactivo de las disposiciones establecidas, dando como razón para ello que el acuerdo soluciona una cuestión ya existente con anterioridad y que por eso ha de ser retroactivo.

En el mismo sentido, Bühler ⁽²⁾ dice que se suele admitir gustosamente la retroactividad porque acarrea ventajas. Dice este autor que el período de tres o cuatro años, que suele transcurrir en la preparación y forma de tratados formales, es natural establecer la retroactividad, puesto que la economía suele adaptarse a ellos al comienzo de las negociaciones. En general, esta retroactividad es admitida gustosamente porque acarrea ventajas; incluso si los efectos retroactivos comportan inconvenientes indirectos como la imposibilidad de computar las pérdidas en el establecimiento del

país de origen, deben ser aceptados en la medida en que los efectos retroactivos también son lícitos en las leyes fiscales internas.

Por lo que se refiere a España, hay que hablar, en principio, de la no retroactividad de las leyes. En materia tributaria, el artículo 20 de la Ley General Tributaria dice que "Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Civil, en la actualidad el artículo 2º, número 1 del título preliminar del Código Civil que dice que las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en Boletín Oficial del Estado, si en ellas no se dispone otra cosa, y en el apartado 3º del propio artículo se dice que las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario. Por su parte, la Constitución Española en su artículo 9º apartado tercero garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadas no favorables o restrictivas de derechos individuales...

Esta regla de la irretroactividad la encontramos, como norma general, en el artículo 28 del Convenio de Viena, que dice que las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

Como vemos por tanto la regla general es la irretroactividad, si bien, si lo acuerdan las partes, el Convenio puede tener ciertos efectos retroactivos y afectar a hechos imponderables realizados con anterioridad a la entrada en vigor del Convenio.

Esta cuestión preocupa a López Berenguer en un aspecto concreto que es el siguiente: Con frecuencia existen casos de tratados o Convenios no ratificados por el Estado, ¿qué efectos producen sus cláusulas tributarias?

En principio, y según hemos dicho antes, estas cláusulas carecen

de eficacia, porque no tienen rango de ley. Sin embargo, razones de política económica y la índole propia de las relaciones internacionales, exigen una cierta flexibilidad en la aplicación de los tributos a estas mismas relaciones. Nuestra legislación contiene los mecanismos para lograr esta flexibilidad y para evitar que se produzca la ineficacia aludida sin cumplir los principios citados.

Recorre para ello a un artificio técnico, el de ampliar o limitar el ámbito de aplicación de las normas tributarias españolas cuando tienen que regir relaciones internacionales. Este sistema está previsto en el artículo 22 de la Ley General Tributaria. ⁽³⁾

Según el mencionado artículo se autoriza al Gobierno a modificar por Decreto, a propuesta del Ministro de Hacienda, el ámbito internacional de aplicación de las leyes tributarias españolas a) por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido. b) Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

Examinado este artículo y el problema planteado, realizamos con López Berenguer las siguientes consideraciones:

1ª Que el artículo 22 no atribuye efecto retroactivos a los tratados fiscales internacionales.

2ª Que se trata en el artículo 22 de medidas internas que resulten aconsejables por razones de política económica.

3ª Tales disposiciones pueden dictarse tanto en relación con los Convenios para evitar la doble imposición internacional con respecto a cualquier otro tratado que contenga alguna disposición de tipo fiscal.

4ª La cuestión más delicada es el momento en que tales medidas pueden ser adoptadas, La opinión de López Berenguer ⁽⁴⁾ en la misma línea Albiñana es que las medidas del artículo 22, párrafo primero pueden adoptarse después de la firma y antes de la ratificación. Pero tal cosa no la dice dicho párrafo, pues se refiere a los acuerdos celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.

En sentido propio de celebrados y la alternativa de la adhesión implican que el acuerdo ha sido plenamente concluido, es decir, que los Estados parte han manifestado ya su voluntad de obligarse por las disposiciones del tratado. Por lo tanto, si la voluntad del Estado debía manifestarse mediante un instrumento de ratificación, este ya ha de haber sido canjeado o depositado para que pueda aplicarse al apartado a) del artículo 22 de la Ley General Tributaria.

Nos encontramos, pues, con que tal disposición nada implica respecto a la retroactividad o no de los acuerdos fiscales.

Ello no obsta, sin embargo, a que puedan adoptarse normas internas que contengan disposiciones específicas que luego se abordarán en el Convenio al ser éste ratificado, pero tales normas no vendrán justificadas por requerirlo la aplicación de un Convenio, pues el Convenio sólo será obligatorio cuando conste la voluntad de los Estados, manifestada en muchos casos mediante la ratificación y mientras tanto no puede ser aplicado ni, por consiguiente, requerir nada para su aplicación.

Por lo tanto, la única posibilidad de que un Convenio para evitar la doble imposición tenga efecto retroactivo es que su propio texto lo establezca así, si bien ello se produce con bastante frecuencia en este tipo de Convenios y así podemos citar:

a) Para los impuestos sobre la renta, es bastante común que se apliquen al período impositivo ya iniciado en el momento de entrar en vigor el Convenio, tal es el caso del Convenio con Francia o con Alemania. Caso especial es el del Convenio con Reino Unido, que no entró en vigor en la misma fecha para ambos Estados parte, y ello como consecuencia de ser diferente en ambos la fecha de inicio del año fiscal, 1 de enero de 1976 para España y 1 de abril para los impuestos sobre sociedades y 6 de abril de 1976 para los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre ganancias de capital en el Reino Unido.

b) Para los impuestos exigibles en el Estado de la fuente, puede establecerse en el Convenio la aplicación del mismo a impuestos

devengados con anterioridad a su entrada en vigor, como es el caso de los Convenios con Bélgica, Reino Unido, Alemania o Suecia, encontrándonos con supuestos en que ambas fechas están especialmente separadas, como es el caso del Convenio con Bélgica, entrando en vigor el 8 de octubre de 1972 y aplicable a los impuestos exigibles en el Estado de la Fuente, a partir del 1 de enero de 1972.

c) Respecto a las compañías de navegación marítima y aérea, es donde se establece la retroactividad de forma más acusada, como podemos ver, por ejemplo, en nuestro Convenio con Dinamarca, entrando en vigor el 20 de junio de 1973 y aplicable a los beneficios de las entidades de navegación marítima desde 1966, o el caso del Convenio con Bélgica, entrado en vigor el 8 de octubre de 1972 y aplicable a los beneficios obtenidos por tales entidades a partir del 31 de diciembre de 1960.

La vida del Convenio, como veíamos el principio, termina bien de común acuerdo o por otros motivos. Ello ni implica que a veces debe aplicarse un Convenio no vigente en el momento de dictar una sentencia, así el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1969 ⁽⁵⁾ que aplica el Convenio hispanofrancés de 1926 sobre régimen fiscal de sociedades y que había sido sustituido por el de 8 de enero de 1963. La razón de ello está en que el asunto a que se refiere es la fijación de las cifras relativas de negocios del trienio 1959-1961, fechas en las que sí estaba vigente el Convenio de 1926.

Finalmente señalar que en el artículo ~~XXX~~ del modelo de la O.C.D.E. contempla la denuncia en los siguientes términos: El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año.... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse.

a) (En el Estado A):

b) (En el Estado B):

Como podemos ver la denuncia del Convenio es un derecho reconocido a cada Estado parte individualmente y ello como garantía de la salvaguardia de su soberanía. Implica la terminación de los efectos del Convenio.

b) Respecto a las personas.

Los tratados de doble imposición acostumbran a decir a qué persona son aplicables sus disposiciones. En la actualidad, la nacionalidad únicamente aparece en el modelo de la O.C.D.E. de 1977 en el artículo XXIV, para recoger la no discriminación por motivo de nacionalidad.

Sin embargo, existen problemas derivados del hecho de encontrarnos con un supuesto de doble nacionalidad o de apátridas.

Para los impuestos de doble nacionalidad, el artículo IV, 2,d) del modelo de la O.C.D.E. dice que si una persona posee la nacionalidad de cada uno de los Estados Contratantes o no posee la nacionalidad de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes solucionarán la cuestión de común acuerdo, como vemos no se da solución al problema.

Para Dalimier la doble nacionalidad no perjudica ni a las Administraciones fiscales ni al contribuyente, en cuanto podrá beneficiarse de condición de nacionalidad de ambos Estados, olvidamos así que en los casos de doble nacionalidad, sólo una acostumbra a ser la efectiva y, además, que es dudoso que el contribuyente en tal caso no pueda sufrir doble imposición.

La cláusula de no discriminación entre nacionales y extranjeros alcanza también a los apátridas según se establece en el artículo XXIV, apartado tercero, del modelo. Por lo que respecta a la legislación interna española, el artículo 21 de la Ley General Tributaria recoge el criterio de la residencia habitual como criterio para delimitar las personas a quienes afectan las normas tributa-

rias españolas y es el criterio de la residencia habitual el que aparece en todos los modelos de la O.C.D.E. en su artículo I.

Precisamente es la no aportación de la certificación de las autoridades alemanas de la cualidad de residente en una sociedad lo que impidió la aplicación del Convenio en el caso considerado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1973 ⁽⁶⁾, como acertadamente comenta Otero ⁽⁷⁾.

Podemos señalar como resumen de lo dicho que en el impuesto de Convenios Internacionales, tanto si el impuesto tiene naturaleza real como personal, serán los residentes de uno o ambos Estados Contratantes los que podrán beneficiarse de las disposiciones del Convenio, lo cual implica que no se considera la naturaleza del impuesto sino la situación de las personas.

c) En cuanto a los impuestos considerados.

Como norma primera y principal a este respecto hay que decir que en los Convenios de doble imposición se pueden reducir pero nunca aumentar las exigencias tributarias de los Estados, por lo que únicamente pueden afectar a impuestos que ya existieran en el derecho interno de los Estados parte.

En congruencia con lo dicho, el párrafo primero del artículo II del modelo de 1977 establece que el presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio percibidos por cuenta de un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o sus colectividades locales. cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Con lo establecido en dicho artículo se pretende poner fin a la discusión acerca de cuales son los impuestos a los que afecta, problema especialmente difícil en cuanto a los Estados federales, respecto a los cuáles se plantea la duda de si el Estado federal puede o no vincular en determinados aspectos a las Haciendas de los Estados federados. Con la redacción que tiene este artículo, creemos que se incluye tanto los impuestos, del Estado federal como los exigidos por las subdivisiones políticas o las autoridades locales, pues únicamente así es posible evitar completamente la doble imposición.

A pesar de lo dicho, las actitudes no son iguales en todos los Estados federales, así nos encontramos con dos posturas contrapuestas, que son las de los Estados Europeos y la de los Estados anglosajones, como se manifiesta examinando los Convenios concluidos por España:

Por una parte, en el Convenio con Suiza, nos encontramos con que se aplica a los impuestos federales, cantonales y comunales y vemos también que la aplicación del Convenio con Alemania se extiende a los impuestos percibidos por los Lander.

Sin embargo, el Convenio con Canadá omite en el apartado primero del artículo II la referencia a las subdivisiones políticas y a las autoridades locales.

Cuestión importante a discernir, y que ya preocupó en el modelo de Convenio de 1963, es si el artículo II, párrafo segundo, se refiere únicamente a los impuestos ordinarios o también a los extraordinarios. La solución que se recoge respecto a este tema en los comentarios al Convenio de 1977, es la misma que aparecía en el comentario al propio párrafo en el texto de 1963, en el sentido de que los impuestos extraordinarios aparecen solamente en circunstancias muy excepcionales y aun en tales supuestos, son muy distintos de unos casos a otros, todo lo cual hace especialmente difícil su catalogación. Sin embargo, como no existe intención alguna de excluir de las disposiciones del Convenio a los impuestos extraordinarios, tampoco se hace mención expresa de los impuestos ordinarios, de lo cual resulta que no hay inconveniente para que los Estados contratantes incluyan también en esta disposición los impuestos extraordinarios:

Complemento de la disposición del párrafo segundo es la contenida en el párrafo tercero, en el sentido de que se enumeran en el mismo por cada uno de los Estados parte de los impuestos en concreto que afecta, diciendo "los impuestos actuales a los que concretamente se aplica el Convenio son ...", lo cual podía inducir a crear

que se trata de un *numerus clausus* y que una modificación de la legislación fiscal de los Estados contratantes que implicara la supresión de alguno de aquellos impuestos o su sustitución por otro, llevaría consigo la inoperancia del Convenio.

La realidad es, y es importante hacerlo notar, que el Convenio se aplicará únicamente a los impuestos existentes y no enumerados en el apartado tercero pero no a los existentes y no enumerados en tal apartado, pues se entiende que no se han querido incluir en el ámbito del Convenio.

Sin embargo, por último, el Convenio se aplicará a los que puedan establecerse después de la entrada en vigor del Convenio, pues a tal fin se establece en el apartado cuarto: El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, estribando entonces la dificultad en ver cuáles sean los impuestos de naturaleza idéntica o análoga futuros a los que el Convenio pueda aplicarse, debiendo a falta de otro criterio, examinar los caracteres propios del nuevo impuesto y ver si es o no idéntico o análogo.

Como criterios prácticos para saber si son o no incluibles en esos conceptos, Dalimier da una serie de posibles soluciones:

a) Si una ley interna suprime un impuesto incluido en el Convenio y lo sustituye por un impuesto nuevo, que tenga otro nombre, pero que sea de la misma naturaleza que el antiguo, el Convenio se aplicará a este nuevo impuesto.

b) Si se crea un impuesto nuevo o un impuesto que se añada a los ya existentes, pero formando la prolongación de aquéllos (sobre tasas, tasa adicional), el nuevo instrumento fiscal sigue la suerte del impuesto al que está anexionado.

c) Si la ley interna crea un nuevo impuesto no relacionado con ningún otro, conviene analizar los caracteres propios de este impuesto, para ver si es o no impuesto idéntico o análogo. (8)

d) Efectos en cuanto al territorio.

En el artículo 29 del Convenio de Viena se establece: un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo. En los comentarios (9) que acompañan a dicho texto se dice que normalmente en los propios Convenios se prevé el ámbito de aplicación territorial del mismo y que, por ello, la disposición prevista en el artículo transcrito únicamente es para los supuestos en que no se diga nada al respecto, con ello recogemos la opinión general de la doctrina.

En el artículo II, apartado primero, del modelo de la O.C.D.E. se establece la norma general que establece que el Convenio se aplicará a los impuestos percibidos por cuenta de un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o sus colectividades locales, ello significa que se sigue en esta materia la norma general, es decir, entender que, en principio, se extiende a todo el territorio nacional.

A pesar de que en el modelo de Convenios no se incluye, en los Convenios suscritos por España aparece la definición de lo que se entiende por España y así, por ejemplo en el Convenio con Reino Unido de 21 de octubre de 1975, en su párrafo III, primero, b), se dice expresamente que el término España significa el Estado español y, en sentido geográfico, la España peninsular, las Islas Baleares, las Canarias, las ciudades y territorios españoles de Africa, incluyendo cualquier área exterior al mar territorial de España que, de acuerdo con la Ley Internacional haya sido señalada o pueda serlo en lo sucesivo, bajo las leyes españolas relativas a la plataforma continental, como área en la que pueden ejercitarse los derechos de España en lo concerniente al fondo marino y subsuelo y a sus recursos naturales.

Las peculiares características jurídico-internacionales de la plataforma continental plantean una serie de problemas fiscales que son tratados por Azcarra bajo el título de El concepto de plataforma continental ante el derecho tributario, ⁽¹⁰⁾ nosotros no vamos a abordar este tema porque se refiere más a los problemas fiscales que al Derecho Internacional Privado, objeto del presente trabajo.

Tenemos que considerar, por otra parte, que son relativamente frecuentes los casos en que un Estado excluye del ámbito de aplicación territorial del Convenio de doble imposición unos determinados territorios, tal es el caso del Convenio que tenemos vigente con Dinamarca en el cual se excluye las Islas Feroe y Groenlandia, en el Convenio de Noruega excluye Spitzbergen, Jan Mayren y los territorios noruegos fuera de Europa.

No obstante, en estos casos de exclusión de determinados territorios o en el caso de que se asuman las relaciones exteriores de Estados o territorios, podrán extender la aplicación del Convenio de común acuerdo, en virtud de lo que se establece en el artículo XXVIII del modelo, reproducido, por ejemplo en el artículo 30 del Convenio hispano-holandés, en el artículo XXVIII del Convenio con Alemania y en el artículo XXIX del Convenio con Dinamarca.

La doctrina señala que en estos casos son exigidas dos condiciones:

- 1ª.- Que haya acuerdo al respecto y
- 2ª.- Que en dicho territorio se perciban impuestos de naturaleza análoga a los incluidos en el Convenio.

NOTAS AL CAPITULO XI

- (1) BISCOTTINE, G.: "I profili tributari della circolazione degli uomini e delle cose", *Diritto amministrativo internazionale*, Tomo II, Padova, 1966, págs. 462/463.-citado por la profesora BORRAS RODRIGUEZ.: "Estudios de doble imposición internacional", Madrid, 1979, pág. 54.
- (2) BUHLER, O.: "Principios de Derecho internacional tributario", Madrid, 1968, pág. 78.
- (3) LOPEZ BERENGUER, J.: "Impuesto General sobre el Tráfico de las empresas", Bilbao, 1968, Tomo II, págs. 94-95.
- (4) ALBIÑANA, T.: "Los acuerdos internacionales en el derecho tributario español", *Hacienda Pública Española*, 1973, nº 22, pág. 83; DE ANDRES, M.: "El artículo 22 de la Ley General Tributaria", *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1973, pág. 602.
- (5) ARANZADI, *Jurisprudencia*, 1969, nº 17.
- (6) ARANZADI, *Jurisprudencia*, 1973, nº 2769.
- (7) OTERO, J.: "Tributación por impuesto sobre las rentas del capital de los cánones de fuente española obtenidos por un residente del país con el que España tiene Convenio. Aplicabilidad de los Convenios si la liquidación se realiza en virtud de acta de la Inspección", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1973, nº 108, pág. 1403. Esta sentencia, centrandose más en el contrato de asistencia técnica que da lugar al devengo del impuesto, es comentada por GONZALEZ CAMPOS, *R.E.D.I.*, 1976, nº 1, págs. 133-136 y 206-214.
- (8) DALIMIER, G.: "Conventions internationales en matiere fiscale (relatives aux doubles impositions)", *Juris Classeur*, fascículo 353, pág. 11, citado por BORRAS, A.: "Doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales", Madrid, 1974, pág. 102.

(9) Anuario de la Comisión de Derecho Internacional, 1966, vol. II, pág. 234.

(10) AZCARRAGA, J.L.DE.: "El concepto de plataforma continental ante el derecho tributario", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1972, págs. 777-792.

C A P I T U L O X I I I

CONCLUSION Y MODIFICACION DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.

REFERENCIA A LAS RESERVAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA

O. C. D. E.

CONCLUSION Y MODIFICACION DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.

REFERENCIA A LAS RESERVAS EN EL MODELO DE CONVENIOS DE LA O.C.D.E.

CONSLUSION: Tenemos que manifestar que el proceso de conclusión de los Convenios en materia fiscal se realiza siguiendo las fases tradicionales de negociación, autenticación del texto y manifestación de la voluntad del Estado en el sentido de considerarse obligado por el tratado. Este último acto se realiza, en la inmensa mayoría de los acuerdos fiscales, mediante la forma solemne de la ratificación. En otros casos la manifestación del consentimiento adopta modalidades menos solemnes, tales como la firma, la aprobación, la aceptación, etc. La elección de la forma, de manifestación de la voluntad por los Estados parte en el Convenio vendrá determinada fundamentalmente por las disposiciones y las prácticas constitucionales de dichos Estados en materia de conclusión de tratados y acuerdos internacionales.

En definitiva la conclusión de los Convenios de doble imposición presenta una característica digna de que se resalte, es la siguiente, aunque se negocien entre los Estados, éstos no acostumbran a establecer unas cláusulas cualesquiera, sino que se concluyen, en general, de acuerdo con los modelos de Convenio elaborados por las Organizaciones internacionales.

Mayor complejidad presenta la cuestión de la incorporación de las normas establecidas en los Convenios al Derecho interno de los Estados que los han concluido. En este punto no hay un sistema único, ya que cada Estado tiene constitucionalmente establecido el suyo propio. Sin embargo, esta diversidad no impide que, esquemáticamente, puedan considerarse fundamentales los dos siguientes sistemas:

a) El tratado, una vez que ha sido concluido y ha entrado en vigor en el plano internacional, tiene plena validez en el ordenamiento interno del Estado, con un rango, al menos equivalente

a la ley. En este caso el contribuyente podrá invocar directamente la aplicación del Convenio.

b) El tratado o Convenio requiere, para su obligatoriedad en el ámbito del Derecho interno del Estado, que sea incorporado al mismo formalmente mediante una ley, aquí, el contribuyente sólo podrá ampararse en la ley interna que formalmente incorpore lo convenido en el ámbito internacional.

Cualquiera que sea procedimiento mediante el cual los Convenios fiscales hayan sido incorporados al ordenamiento interno, el rango que les corresponda en la jerarquía de las normas de éste será el que cada ordenamiento atribuya a los tratados internacionales, a lo referente a España examinaremos con mayor precisión esta cuestión. Simplemente decir aquí que la primacía que la mayoría de los ordenamientos conceden a los tratados respecto a la legislación interna posterior, es la mejor garantía para que no exista discordancia entre las normas convencionalmente aceptadas por el Estado en el plano internacional y las de su Derecho interno. Por otra parte, he de señalar que en muchos de los libros que he consultado se ha dicho que el Convenio fiscal constituía una "lex specialis", por cuanto regula relaciones concretas entre dos países; esto implica que dicha ley no queda afectada por leyes posteriores generales si tal cosa no está prevista en el acuerdo. Esta clasificación de lex specialis podría asegurar también la correspondencia entre el Derecho Internacional convencional y el Derecho interno del Estado en materia fiscal en aquellos países que constitucionalmente no conceden al primero primacía sobre éste.

En definitiva, poner de manifiesto dos consideraciones en las cuales hacen hincapié gran parte de los Manuales consultados: a) Existencia de normas internas aplicables a todas aquellas personas, bienes o rentas de países con los que no hay Convenio (serían, por ejemplo, en el caso de España las disposiciones que se contienen en el Texto refundido del Impuesto general sobre la renta de las

personas físicas para evitar la doble imposición internacional).

b) Existencia de normas aplicables a las personas, bienes o rentas de países con los que hay un Convenio internacional; en estos casos en vez de aplicar la norma interna, se aplicará la norma contenida en el Convenio (así, en el caso de España se aplican las normas del Convenio cuando se trata de rentas, bienes o personas relacionadas con Francia, Bélgica, etc.).

Como indica la doctrina, en este segundo supuesto, no cabría la renuncia al Convenio por parte del contribuyente. Recogemos la opinión de De Juan que dice que los Convenios han de aplicarse de oficio cuando la Administración tenga conocimiento de una situación amparada por aquél y añade después, corroborando lo anterior, que los Convenios de doble imposición son ley interna. ⁽¹⁾

Para terminar el epígrafe relativo a la conclusión de Convenios de doble imposición, poner de relieve las siguientes notas:

1ª.- El carácter no obligatorio de los modelos de Convenio que son, simplemente, bases o pautas a seguir por los Estados en sus negociaciones bilaterales.

2ª.- El hecho de que los modelos responden a los intereses concretos de los Estados que participan en su preparación.

3ª.- El valor de tales modelos y sus comentarios a la hora de interpretar los Convenios bilaterales concluidos siguiendo tales modelos.

4ª.- La difusión de los modelos y el hecho de que la mayoría de los Convenios existentes se han concluido siguiéndolos, ello prueba su utilidad.

MODIFICACION: Está previsto que dos o más Estados partes en un Convenio puedan modificarlo mediante la estipulación de otro, con el objeto de reglamentar por este último sus relaciones mutuas. Se establece en el artículo 41 de la Convención de Viena, que la modificación de un Convenio está sometido a las siguientes condiciones:

a) Que esté previsto en el propio tratado;o

b) Si no lo estuviere, será necesario: 1º Que no afecte ni al

disfrute de los derechos ni al cumplimiento de las obligaciones de las otras Partes en el tratado, y 2º Que la modificación no se refiera a ninguna disposición que sea incompatible con la consecución efectiva del objeto y el fin del tratado en su conjunto; y

c) Notificar a las demás partes la intención de celebrar el Acuerdo y después la modificación del Tratado, salvo en el caso de que la referida modificación esté prevista por el propio Tratado.

Dicho esto, que nos sirve a modo de ilustración tenemos que poner de manifiesto que la supremacía, del Derecho Internacional sobre el interno parece implicar que, aunque se modifique la legislación interna, los tratados de doble imposición no se verán afectados por tales modificaciones: Este es el criterio que con carácter general se ha venido manteniendo siempre.

Como corroboración a lo dicho, en la Revenue Act, de 1962, en su artículo 23, se dice que las disposiciones del artículo 4.852 d) no se aplicarán respecto a las modificaciones hechas por la presente acta. Aunque el texto del artículo 23 parece indicar que sólo se refiere a esa norma de 1962, sin embargo es ya una puerta abierta a futuras modificaciones y, en general, a someter a revisión a todos los tratados que estuvieran en vigor.

La modificación unilateral del Convenio, sin la consulta previa a la otra parte, ha sido siempre criticada como contraria, en líneas generales, al Derecho Internacional y en el Convenio de Viena se recoge el hecho de que la modificación se llevará, en su caso, a cabo por los Estados parte en el Convenio (artículo 39), estableciendo en su artículo 41 las condiciones a cumplir al realizarla. Incluso si la modificación unilateral fuera pequeña, quedaría el peligro de que se utilizase como precedente por otras naciones para anular unilateralmente las obligaciones asumidas en un tratado. Dice Bühler que si tal práctica se extiende, la conclusión, por ejemplo, de tratados de inversión en los que el país importador de capita-

les garantiza no nacionalizar las inversiones extranjeras, virtualmente carecerá de valor.

RESERVAS: A lo largo del capítulo en el que he examinado los modelos de Convenio de la O.C.D.E. y el de las Naciones Unidas, nos hemos encontrado con la expresión de "reservas"; dicha palabra indica, en sentido general y amplio la actitud particular de algún Estado sobre un determinado artículo.

En un sentido más técnico entendemos por reservas una declaración de voluntad de un Estado que es o va a ser Parte de un Tratado, formulada en el momento de la firma, en el de la ratificación o en el de la adhesión (también en el momento de aceptar o aprobar el tratado) y que, una vez que ha sido autorizada expresa o tácitamente por los demás contratantes, todos o algunos, según los casos, forman parte integrante del Tratado mismo. La declaración antedicha se propone, o bien no aceptar íntegramente el régimen general del Tratado, excluyendo de su aceptación alguna o algunas de sus cláusulas, o interpretar éstas de manera que precise el alcance que tienen para el Estado autor de tales declaraciones. (2)

En la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados se ha llegado, como nos indica el profesor Díez de Velasco, a una definición satisfactoria, es la siguiente: Se entiende por reserva una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un Tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del Tratado en su aplicación a ese Estado.

Por otra parte, la utilización de la posibilidad de formular reservas, existe únicamente y por razones obvias en los Convenios multilaterales y se formula en el momento de declarar la voluntad de obligarse por un determinado Tratado Internacional.

Su admisión, pese a que introducen un cierto relativismo en el derecho convencional, se debe a que facilitan la extensión de la cooperación internacional a un círculo más amplio de Estados, contri-

buyendo la expresión de la soberanía y la libertad de los Estados en la regulación de sus intereses divergentes.

La sonfusión respecto a este sentido técnico en los modelos de convenios para evitar la doble imposición resulta de diferente sentido en que el término reserva es utilizado.

En efecto, en la presentación del modelo de Convenio de 1977, se dice: "la unanimidad no se ha podido, sin embargo, alcanzar en ciertos puntos y, como en el proyecto de convenio de 1963, el modelo de Convenio de 1977 tiene reservas, las cuales ya hemos analizado anteriormente.

Creemos que hubiera sido mejor que se hubiera utilizado otro término que no indujera a confusión, tal como podía haber sido referirse a la actitud de un determinado Estado o simplemente a observaciones.

Tenemos que concluir este epígrafe, manifestando de que no se trata de reservas stricto sensu, las que emplea el modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977, en cuanto que:

1º Las reservas se formulan en el momento de manifestar la voluntad de obligarse por un tratado y un modelo de Convenios, no incorpora de forma alguna la voluntad de los Estados, es decir, no constituye en sí mismo un Convenio internacional, sino que se limita a constituir la pauta para la conclusión de futuros Convenios.

2º Las reservas caben únicamente respecto a los Convenios multilaterales, puesto que en un Convenio bilateral es obvio que no cabe tal posibilidad, pues se trataría simplemente de un punto sobre el que no existiría acuerdo. De ello resulta que el modelo de la O.C.D.E. además de no constituir un Convenio y no incorporar voluntad de obligarse de los Estados, tampoco será previsto para ser utilizado como modelo de Convenio multilateral, sino como modelo de Convenio bilateral.

NOTAS AL CAPITULO XII

(1) DE JUAN, J.L.: "Las relaciones internacionales en el derecho fiscal español", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 405.

(2) DIEZ DE VELASCO, M.: Instituciones de Derecho internacional público, 4ª ed., Madrid, 1978, pág. 108 y, del mismo autor, "El séptimo dictamen del Tribunal Internacional de Justicia: Las reservas a la convención del Genocidio", Revista Española de Derecho Internacional, 1951, pág. 1032.

C A P I T U L O X I I I

INTERPRETACION DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

INTERPRETACION DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

La interpretación de los Convenios o Tratados es una operación esencial y en no pocos casos necesaria. En los supuestos de diferencias internacionales para cuya solución haya de aplicarse un Acuerdo, generalmente la primera cuestión que nos saldrá al paso será la de interpretar las cláusulas convencionales que reglamentan la diferencia.

No es sólo en los casos de diferencias internacionales cuando la interpretación se impone. También, en la aplicación del Derecho Internacional por los Tribunales internos, en los trabajos científicos, etc., la interpretación de normas internacionales, en especial los Tratados, es tarea prácticamente diaria.

Podemos definir la interpretación de los Tratados como la determinación del sentido y alcance de las cláusulas convenidas en los mismos. Se trata de una operación intelectual.

Si precisamente un Convenio se concluye para dar una solución concreta a determinadas cuestiones, es importantísimo que en el momento de su aplicación tiene la interpretación de sus normas.

Dejando a un lado las formas de interpretación (auténtica, doctrinal, judicial, diplomática, extensiva o restrictiva, literal o gramatical, etc.), cuestión importante es la relativa a la influencia que sobre la interpretación pueda tener la forma en el que el tratado se ha incorporado al ordenamiento interno, que si bien, en general, es una cuestión derivada de la postura adoptada en las relaciones entre Derecho Internacional y Derecho interno, tiene su relevancia en la materia que ahora tratamos. Tenemos que comprender que no es lo mismo que un tratado entre en vigor de forma automática o que, para obligar a los particulares, sea necesario su conversión en norma interna.

Cuando un tratado se incorpora por la simple conclusión del mismo, obligando al Estado y a los particulares por el simple hecho de la publicación, dice Yanguas Messía que al aplicarlo el juez

deberá interpretar no ya la intención del legislador, sino la de los Estados todos que los suscribieron, concordada y expresada en las cláusulas mismas del tratado. ⁽¹⁾

Si, por el contrario, para ser obligatorio internamente necesita su transformación en norma interna, partiendo de la inexistencia de una separación entre el orden interno y el internacional, resultará que ello tendrá una gran trascendencia a la hora de la interpretación.

Si se ha utilizado el primer criterio, resulta que los criterios utilizados para la interpretación han de ser internacionales, pero si, por el contrario, el criterio adoptado es el segundo, resulta que se interpretará de acuerdo con los criterios utilizados para la interpretación de cualquier norma interna. Así pues, de acuerdo con lo que significa concluir un tratado internacional, es necesario, en este sentido decía Batiffol ⁽²⁾ que de hecho, sería contrario a la intención de las partes que el tratado, concluido para obtener una unificación, recibiera de cada país una interpretación diferente así pues, lo que es deseable es que la interpretación se realice de acuerdo con el objeto y fin del tratado, según los criterios y principios cristalizados en los artículos 31 a 33 del Convenio de Viena.

La regla general de interpretación, se establece en el artículo 31, párrafo primero que dice:

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta el objeto y fin. El principio de la buena fe es básico en el Derecho Internacional en general y en el Derecho de Tratados en particular. El referido principio, en cuando al Derecho de Gentes se refiere, lo encontramos indiscutido desde Gentile y Grocio hasta nuestros días. Se trata de un principio fundamental en cualquier ordenamiento jurídico; el mismo está recogido en la Carta de las Naciones Unidas en su artículo 2, párrafo segundo, y figura en la Declaración de principios inheren-

tes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados. Como afirma el profesor Carrillo, el principio de la buena fe sólo puede ser excluido del Derecho Internacional al costoso precio de destruir a éste último como Ordenamiento Jurídico.

En los párrafos siguientes del mencionado artículo 31 del Convenio de Viena se enumeran los medios auténticos de interpretación, no voy a reproducir el artículo, simplemente resaltar que no se establece un orden de prelación en la utilización de los distintos medios de interpretación, sino que son enumerados juntamente, como utilizables indistintamente.

Otro principio importante para la interpretación, es el llamado de primacia del texto. El mismo quiere decir que se toma lo contenido en el texto como la expresión más acabada de la voluntad de las partes. La forma más apropiada de examinar dicho contenido será, simplemente, aplicando el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos.

A continuación el artículo 32 del mencionado Convenio de Viena se refiere a la posibilidad de utilización de otros medios de interpretación complementarios, se establece que se podrá acudir a otros medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del Tratado y a las circunstancias de su elaboración. Señala, pues, unos medios meramente indicativos, no representa un *numerus clausus*, sino más bien, al hacer la invocación genérica a los medios complementarios, la doctrina ha pensado en un *numerus apertus*.

Finalmente el artículo 33 del antedicho Convenio se refiere al supuesto de tratados autenticados en dos o más idiomas, estableciendo reglas al respecto, supuesto que nos interesa, por ejemplo, respecto al Convenio con Suecia, redactado en español, sueco e inglés, prevaleciendo esta última versión en los casos de duda.

Cuando un tratado está redactado en varios idiomas, se establece una serie de reglas que se contienen en la Convención de Viena

y que podemos reducir a tres:

1ª La presunción de que las palabras tienen igual sentido en todos los textos que hacen fe.

2ª Si existen diferencias, habrá que recurrir en primer término a las normas generales o complementarias de interpretación y

3ª En caso de que las normas anteriores no condujeran a un resultado satisfactorio, se adoptará el sentido que mejor concilie los textos, habida cuenta del objeto y el fin del tratado.

A pesar de lo que hemos dicho, debemos señalar, que los Convenios fiscales presentan ciertas peculiaridades, que a continuación vamos a resaltar:

a) En los Convenios concluidos siguiendo el modelo de la O.C.D.E. se encuentran definidos una serie de términos y expresiones, así el término persona (artículo III, primero a), etc.

Es precisamente basándose en la existencia de estos conceptos que Büdler plantea si las normas de los Convenios son normas de conflicto o tienen un cierto carácter de normas materiales.

b) En otros casos el Convenio remite la definición de determinados términos y expresiones a la legislación interna de uno de los Estados parte, así ocurre respecto a los bienes y muebles o el domicilio fiscal, si bien en estos casos se establecen normas complementarias.

c) Existe una norma de interpretación en el modelo de la O.C.D.E., que es recogida en los Convenios que lo siguen, dicha norma recoge el respeto a la legalidad interna. Nos estamos refiriendo al artículo III, párrafo segundo, que dice que "para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida tendrá el significado que le atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio, a menos que el contexto exija una interpretación diferente.

Hay que manifestar que existe la opinión mayoritaria que cuando no haya definición en el Convenio y tampoco sean suficientes las re-

glas generales de interpretación, deberá acudirse a las normas de la Lex Fori (ley de la autoridad que interpreta el Convenio), atribuyendo al término el sentido que en ésta tenga, con la excepción del recurso a la lex causae cuando se trata de bienes inmuebles, que deberán definirse según la Ley del Estado en que los bienes estén situados (artículo VI, párrafo segundo, del modelo de la O.C.D.E.

d) Finalmente, el artículo XXV del modelo de la O.C.D.E. prevé denominado Procedimiento Amistoso; ⁽³⁾ al que ya me he referido anteriormente y no voy a reproducir aquí, únicamente decir que mientras los dos primeros apartados se refieren al supuesto de puesta en marcha del procedimiento amistoso a instancia del residente que considere no se le ha aplicado correctamente el Convenio, el apartado tercero contiene la norma general de interpretación auténtica, que, como dice Del Arco, prima sobre la interpretación de las instancias judiciales de los Estados parte. ⁽⁴⁾

Cabe la posibilidad de que las Partes no lleguen a un acuerdo en la interpretación o que, aun existiendo acuerdo, el contribuyente no acepte tal interpretación. Si no existe acuerdo y fuera ello posible, lo mejor sería recurrir a una tercera instancia (arbitraje internacional, Tribunal Internacional), pero ello no es posible en el grado actual de colaboración internacional en materia tributaria.

Dalimier, al referirse a este tema de la interpretación y pretendiendo aclarar estas cuestiones, enumera cuatro reglas de interpretación:

1ª En caso de conflicto entre un tratado internacional y una ley interna, prevalece la norma convencional.

2ª Dado que los tratados expresan la voluntad concorde de los Estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica.

3ª En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas sustanciales, prevalecerán éstas.

4ª Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de nación más favorecida, deben

en materia fiscal interpretarse según el principio de especialidad.

Desde el punto de vista español, el profesor Sainz de Bujanda ⁽⁵⁾ pone de relieve que hay que distinguir entre interpretación auténtica o normativa, sometida a criterios internacionales y la interpretación aplicativa de los tratados que no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas, concretas e individualizadas, la regla objetiva del Derecho, de donde resulta para éste autor que este tipo de interpretación no requiere el consentimiento de los Estados contratantes cuando la regla de derecho que ha de aplicarse a una situación jurídica e individualizada aparece contenida en un Convenio internacional.

Esta distinción para Del Arco, ⁽⁶⁾ en su obra Doble Imposición internacional y derecho tributario, no es totalmente correcta y pone de manifiesto de que en realidad, tal distinción es inadmesible en materia de Convenios internacionales, sin que tenga relevancia el hecho de que se aplique a situaciones jurídicas concretas e individualizadas, porque aplicando tal criterio podría llegarse a que únicamente los tratados en materia de Derecho Internacional Público y determinados aspectos que afectarán a los Estados en los tratados en materia de Derecho Internacional Privado quedarían sujetos a las normas de interpretación de los Convenios internacionales, mientras que la interpretación de los Convenios en el momento de aplicarlos al supuesto concreto de tráfico externo quedaría sometido a las normas internas de interpretación.

Tenemos que distinguir aquí la opinión de la Cámara de Comercio Internacional, dicha Cámara entiende que el artículo XXV del modelo de la O.C.D.E. es insuficiente, por lo que los países miembros de la O.C.D.E. deberían ponerse de acuerdo para:

a) Cuando las autoridades competentes no lleguen a encontrar una solución amistosa satisfactoria, el caso (o la dificultad o duda), será sometida a una Comisión mixta compuesta por representam-

tes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

b) El contribuyente tendrá la posibilidad de hacer alegaciones a la Comisión verbalmente o por escrito.

c) Si la Comisión no llega a un acuerdo, el caso (o la dificultad o la duda), será sometido al Comité Fiscal de la O.C.D.E. o a uno de sus Sub-Comités, que comprenda representantes de los Estados contratantes, para un arreglo definitivo.

Para los casos de disconformidad del contribuyente sobre el acuerdo interpretativo, las dudas que surgen son muchas, como la cuestión de la fuerza que para los tribunales tiene un acuerdo interpretativo de los Estados o el valor que para un Estado tiene la decisión judicial de otro, etc.

Para concluir este epígrafe referente a la Interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición, tenemos que manifestar que es fácilmente comprensible que lo más deseable fuera una interpretación eminentemente internacional de los tratados, realizada por un órgano jurisdiccional internacional, pero ello y a nivel general es hoy por hoy en 1987 una meta que parece inalcanzable, partiendo ya de las escasísimas posibilidades de los particulares ante instancias internacionales.

NOTAS AL CAPITULO XIII

(1) YANGUAS MESSIA, J. DE.: Derecho internacional privado, 3ª Ed., Madrid, 1971, pág. 48.

(2) BATIFFOL, H.: Droit international prive, Tomo I, París, 6ª Ed., 1974, pág. 43.

(3) A este artículo (en su redacción anterior), dedica un amplio comentario PALAO TABOADA, C.: "El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición", Hacienda Pública Española, 1972, nº 16, págs. 309-331.

(4) DEL ARCO, L.: Doble Imposición Internacional y Derecho tributario español, Madrid, 1977, pág. 24.

(5) SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, Madrid, 1962, vol. II, págs. 186 y 190, especialmente, aunque al tema se refieren las páginas 179-204, si bien debe tenerse en cuenta que al publicarse la obra del autor que se señala, España únicamente tenía en la materia los tres antiguos Convenios con Francia, Italia y Gran Bretaña.

(6) DEL ARCO, L.: Doble Imposición Internacional y Derecho tributario español, Madrid, 1977, pág. 35.

C A P I T U L O ~~XIV~~

DISPOSICIONES INTERNAS RELATIVAS A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

DISPOSICIONES INTERNAS RELATIVAS A LOS CONVENIOS.

1) Organos para facilitar la conclusión, interpretación y aplicación de acuerdos fiscales internacionales.

En esta materia sólo podemos citar la Orden de 26 de marzo de 1968, que crea la Comisión Permanente de Relaciones Fiscales Internacionales. (1)

En la norma segunda se dice que la primera función de la Comisión es: preparar la conclusión de Convenios para evitar la doble imposición internacional, así como las cláusulas fiscales que se incluyan en cualquier otra clase de Convenios internacionales.

Dado que la O.C.D.E. es una organización intergubernamental y que los delegados en la misma son los representantes de los diferentes Estados miembros, actuando en su calidad de tales, no es de extrañar que, cuando se trate de preparar la conclusión de Convenios en una materia tan especializada cual es la doble imposición internacional, sean las personas técnicas en esta materia, que conozcan la situación de nuestro país y la marcha de los trabajos de la O.C.D.E., los que estén en condiciones de asesorar en la materia.

En el Ministerio de Economía y Hacienda cuenta en la actualidad con la Subdirección de Relaciones Fiscales Internacionales y un Servicio. Por su parte, el Ministerio de Asuntos Exteriores cuenta con la Dirección de Tratados Internacionales.

Esto no sería suficiente, pues como hemos puesto de relieve repetidamente, existen multitud de cláusulas fiscales incluidas en diferentes Convenios sobre otras materias. Ya hemos dicho que muchísimos Convenios comerciales contienen normas de índole fiscal. Estas normas deben ser consideradas, actualmente, como un paso hacia la conclusión de un Convenio plenamente fiscal.

La mencionada Comisión debe, además, (apartado b) de la norma 2ª: coadyuvar con la autoridad competente designada en los textos de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición

en la resolución de los conflictos interpretativos que se susciten cuando haya de utilizarse el procedimiento amistoso previsto en los citados Convenios.

La autoridad competente en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, suele venir definida en el artículo III de los Convenios, (que es el dedicado a las definiciones), designándose como tal, en España, al Ministro de Economía y Hacienda, al Director General de Impuestos Directos o a la autoridad en quien el Ministro delegue. Sin embargo, estas personas no pueden estar al tanto de todo el cúmulo de problemas que las relaciones fiscales internacionales plantean y, sobre todo, en el denominado procedimiento amistoso, en el que el contribuyente puede, cuando considera que no se aplican debidamente las normas del Convenio, acudir a la autoridad competente del Estado en el que es residente y esta autoridad, para decidir sobre el caso, debe estar debidamente asesorada y, por ello, es necesaria la creación de una Comisión que se ocupe de este asesoramiento.

Otra de sus misiones (apartado c) de la norma 2ª es: informar preceptivamente y promover las normas e instrucciones que para la debida aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición se dictan por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Se trata en este apartado de la cuestión de las Ordenes de ejecución de los Convenios y de la promoción de las normas que sean necesarias para la modificación de nuestro ordenamiento interno en orden a la aplicación de los Convenios, como puede ser, por ejemplo, la aplicación de la cláusula de no discriminación entre nacionales y extranjeros incluida en todos los Convenios concluidos hasta ahora por España.

Finalmente, establece el apartado d) de la norma segunda una última misión de la Comisión de relaciones fiscales internacionales, que es: informar, cuando así lo requiera el Tribunal Económi-

co administrativo que entienda del asunto, en los casos de reclamación por la indebida aplicación de los Convenios de doble imposición.

2) Normas de aplicación de los Convenios suscritos por España.

Tenemos que distinguir entre normas reglamentarias o disposiciones que se refieren globalmente a todos los Convenios y normas reglamentarias o disposiciones específicas dictadas en aplicación de Convenios concretos.

NORMAS DE CARACTER GENERAL

En primer lugar, la Ley de Reforma del Sistema Tributario, por cuanto elimina de nuestra legislación el sistema de cifra relativa de negocios, tradicional en nuestro ordenamiento y que, sin embargo, se abandona precisamente por necesidades de orden práctico: la aplicación de los Convenios de doble imposición ya existentes y la posibilidad de que se concluyeran nuevos Convenios, lo que se vería altamente dificultado si no se aceptara, de una vez, el sistema de contabilidad separada.

Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1968, por la que se regula la aplicación de las reducciones por cargas familiares en los Convenios para evitar la doble imposición internacional. En dicha orden se establece que las personas de nacionalidad extranjera a las que sea de aplicación la cláusula de no discriminación contenida en un Convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España, podrán acreditar su situación familiar a efectos de obtener los beneficios fiscales previstos en la legislación española en razón de cargas familiares, con el título de familia numerosa, cuando les corresponda por derecho a obtenerlo, o, en otro caso, con certificación (que deberá estar debidamente legalizada) expedida por la representación diplomática o consular de su país acreditada en España.

Decreto 363/1971, de 25 de febrero, de aplicación de Convenios ⁽²⁾

para evitar la doble imposición. En este decreto se establece que las personas que tengan la condición de residentes de países con los que el Estado español haya suscrito Convenios para evitar la doble imposición, y que perciban dividendos, intereses o cánones procedentes de España y que, por no haberse aplicado en las correspondientes liquidaciones de los impuestos españoles sobre las rentas del capital y sobre los rendimientos del trabajo personal los límites de tributación fijados en aquéllos, hubieren ingresado en el Tesoro cantidades superiores a las que legalmente procedan, podrán solicitar la devolución de las cantidades satisfechas en exceso, con arreglo a las disposiciones de este Decreto.

Los contribuyentes a que se refiere el apartado anterior, por sí o por persona que debidamente les represente, habrán de formular sus solicitudes de devolución en la Delegación de Hacienda donde se hubiera verificado el ingreso dentro del plazo máximo de un año, contado desde la fecha del ingreso.⁽³⁾

En las solicitudes, que deberán extenderse en modelo oficial, habrán de consignarse los datos necesarios para poder acordar la devolución pretendida, con mención expresa del Convenio a que se acogan. Se dirigirán al Delegado de Hacienda y se tramitarán por las oficinas encargadas de la gestión de los impuestos de que se trate o, en su caso, de la aplicación del Convenio. Finalmente este Decreto especifica los documentos que deberán acompañarse a cada solicitud y que una vez firme el acuerdo de devolución, se procederá a su ejecución en la forma reglamentaria.

Orden de 25 de junio de 1973, sobre el valor liberatorio ante la Hacienda española de los justificantes emitidos por entidades financieras extranjeras residentes de países que tienen suscritos con España Convenios para evitar la doble imposición en vigor, relativos al pago de impuestos en dicho país por residentes españoles.

En la presente Orden se preceptúa que para que la Dirección General de Impuestos declare tal admisión será necesario, establece el

número segundo de la Orden, que se disponga de información suficiente, facilitada por la autoridad competente del país extranjero, sobre los extremos siguientes: a) Descripción del procedimiento, con sujeción al cual las entidades de que se trata satisfacen las rentas sometidas a imposición y descuentan el importe de los impuestos. b) Modelo o modelos de impresos o notas que utilizan dichas entidades para notificar al beneficiario el abono de las rentas, así como la retención del impuesto correspondiente, y que justifican el pago del mismo. c) Relación en la que consten las denominaciones y direcciones de cada una de las entidades facultadas, según la legislación del respectivo país, para expedir dichos justificantes.

En el número tercero de esta Orden se señala, además que el modelo o modelos de justificantes, cualquiera que sea su formato, deberán contener, al menos los siguientes datos: Nombre y dirección del beneficiario residente de España, nombre y dirección de la entidad emisora de los títulos, nombre y dirección de la entidad que expide los justificantes, importe total de las rentas, antes de deducir el impuesto, cantidad deducida en tal concepto y el importe neto de las rentas después de hecha la deducción.

NORMAS ESPECIFICAS DICTADAS EN APLICACION DE CONVENIOS CONCRETOS

Estas Ordenes ministeriales que vamos a tratar a continuación son referentes a la aplicación de los artículos X, XI y XII de los Convenios de doble imposición de carácter general y afectan a los siguientes países: República Federal de Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza. Como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, en la mayoría de los supuestos hacen referencia a los procedimientos de reducción previa o devolución de los impuestos que gravan dividendos, intereses y cánones. Excepcionalmente, la Orden Ministerial de 22 de septiembre de 1977 aplicativa del Convenio entre España y el Reino Unido, contempla, por lo que se re-

fiere a este país, los dividendos, intereses y canones, y, además, las pensiones pagadas en consideración a un empleo pasado, las anualidades y las demás rentas no mencionadas expresamente en el Convenio y que, procedentes del Reino Unido, están exentas de tributar aquí. Los residentes españoles podrán solicitar del Inspector of Foreign Dividends la exención correspondiente.

Estas ordenes en concreto son las siguientes:

- Orden de 10 de noviembre de 1975, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta.

(B.O.E. de 4 de diciembre de 1975).

-Orden de 30 de diciembre de 1977 sobre aplicación del artículo 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

(B.O.E. de 17 de enero de 1978).

-Orden de 26 de marzo de 1971, por la que se regulan el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-austríaco para evitar la doble imposición, de 20 de diciembre de 1966.

(B.O.E. de 29 de abril de 1971).

-Orden de 27 de febrero de 1973, por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-belga para evitar la doble imposición, de 24 de septiembre de 1970.

(B.O.E. de 26 de marzo de 1973)

-Orden de 4 de diciembre de 1978, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de 3 de julio de 1972.

(B.O.E. de 5 de enero de 1979).

-Orden de 28 de abril de 1978, sobre aplicación de determinados

artículos del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 27 de junio de 1973.

(B.O.E. de 6 de septiembre de 1978).

- Orden de 31 de enero de 1975, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta.

(B.O.E. de 13 de febrero de 1975).

- Orden de 25 de junio de 1973, por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-portugués para evitar la doble imposición de 29 de mayo de 1968.

(B.O.E. de 14 de julio de 1973).

- Orden de 22 de septiembre de 1977, sobre aplicación de determinados artículos del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

(B.O.E. de 11 de octubre de 1977).

- Orden de 18 de febrero de 1980, por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-sueco para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 16 de junio de 1976.

(B.O.E. de 1 de marzo de 1980).

- Orden de 20 de noviembre de 1968, por la que se regula el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición, de 26 de abril de 1966.

(B.O.E. de 26 de noviembre de 1968).

Como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente todas estas ordenes presentan la característica común de referirse a la intrincada materia del gravamen de dividendos, intereses y royalties, aplicando y adaptando, en lo posible, las disposiciones del Convenio a nuestro ordenamiento interno. (4)

NOTAS AL CAPITULO XIV

(1) Publicada en el B.O. de Hacienda de 2 de abril de 1968, nº 26, ARANZADI, Leg. 1968, nº 734.

(2) Publicado en el B.O.E. de 8 de marzo de 1971, ARANZADI, Leg. 1971, nº 463.

(3) Comentados por URIARTE, M.Mª.: "Aplicación de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia de dividendos, intereses y cánones", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1972, págs. 507-512.

(4) Sobre esta materia, es interesante el documentado trabajo de JORGE SOPENA titulado "La doble imposición internacional sobre los contratos de asistencia técnica", Barcelona, 1972.

La Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1968 se publicó en el B.O.E. de 27 de diciembre de 1968.

La Orden de 25 de junio de 1973 se publicó en el B.O.E. de 9 de julio de 1973.

C A P I T U L O X V

RESPUESTA DEL DERECHO INTERNACIONAL GENERAL FRENTE A LA DOBLE
IMPOSICION

RESPUESTA DEL DERECHO INTERNACIONAL GENERAL FRENTE A LA DOBLE IMPOSICION.

INTRODUCCION

Dentro de las normas aplicables a la doble imposición internacional, nos vamos a plantear aquí la cuestión de si existe una norma de Derecho Internacional General, y por tanto, aplicable a toda comunidad internacional, que prohíba la existencia de dobles imposiciones.

Niboyet en su obra "Les doubles impositions au point de vue juridique" plantea la cuestión de la existencia de tales normas al preguntarse si del hecho de que la doble imposición sea molesta, resulta necesariamente que sea injusta.

Desde el punto de vista jurídico se plantea la cuestión de que si existe o no normas o norma superior que limite los poderes de cada una de las soberanías fiscales.

A este respecto podíamos constatar la existencia de una norma respecto a la imposición de los extranjeros: la no discriminación por razón de nacionalidad, que, en el campo tributario, significará sujetar a un impuesto discriminatorio a los extranjeros.

Desde el punto de vista práctico es evidente que la doble imposición es un fenómeno tremendamente molesto, tanto para la economía privada como para la economía pública.

Veremos ahora si existe o no una costumbre general o un principio general de Derecho Internacional que prohíba la doble imposición; Después, veremos cuál ha sido la actuación de los Tribunales internacionales (concretamente los dos más importantes, es decir, el Tribunal Permanente de Justicia Internacional y el Tribunal Internacional de Justicia) ante las cuestiones fiscales y, especialmente, sus posibilidades en cuanto a la constatación de la existencia de tales normas de Derecho Internacional General relativas a la doble imposición.

A) La costumbre internacional general.

Hay una realidad manifiesta en el campo del Derecho Internacio-

nal Tributario, que expone Bühler de la forma siguiente: "en el campo del Derecho Internacional Tributario hay menos lugar para la costumbre que en otras ramas del Derecho Internacional, a causa de la fuerte vinculación de la Administración a los presupuestos de hecho formulados en la Ley". (1)

Si tal manifestación es cierta hablando de la costumbre en Derecho Internacional Tributario, en general, más aún lo será al tratar, concretamente, de la cuestión de la doble imposición.

Paralelamente hay que señalar que en la mayoría de las legislaciones, la costumbre tiene un papel muy reducido en el derecho tributario interno, por la existencia del principio de legalidad. Así, en nuestra legislación, el artículo 2º de la Ley General Tributaria recoge este principio diciendo que "la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes".

Nuestra Constitución, en su artículo 133 viene a decir lo mismo con las siguientes palabras: 133-1º "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley".

133-2º "Las Comunidades Autonomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y ejercer tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes".

Este principio consagrado por nuestra Constitución y por la Ley General Tributaria es básico y fundamental en la materia, también se pone de relieve su importancia en el estudio que diferentes autores realizan en él. (2)

En derecho interno, a pesar de la formulación de este principio, se plantea la cuestión de si la costumbre puede o no ser fuente del Derecho Tributario. Prescindiendo de polémicas doctrinales tenemos que manifestar que dado el sentido de legalidad tributaria, no parece que sea aplicable esta fuente de derecho en el campo del Derecho Tributario material, es decir, en la regulación sustancial del tributo.

Los autores hablan de una única costumbre en Derecho Internacional Tributario, que es la relativa a las inmunidades fiscales de los agentes diplomáticos y, en cierto modo, de los agentes consulares. Ella se encuentra recogida en la mayoría de las legislaciones internas y, aunque en los convenios internacionales y en los modelos de la época de la Sociedad de Naciones no se hablaba de ella, hoy la encontramos en los modelos de la O.C.D.E. y en el convenio de Viena sobre inmunidades diplomáticas. Todo lo anterior nos permite afirmar que se trata de una costumbre internacional claramente instituida; Como la mayoría de la inmunidades diplomáticas, fue primero simple norma de cortesía para pasar luego a norma de Derecho consuetudinario. (3)

En la práctica internacional no se encuentra en ningún momento una actuación de los Estados que indique una condenación de la doble imposición, que pudiera constituir el primer elemento, el fáctico (diuturnitas), necesario para la formación de una costumbre.

Dado este hecho tan negativo, lo único que sí cabe es reconocer una influencia recíproca entre los tratados y las costumbres. En efecto como indica Bühler (4) hay una serie de normas que de día en día se van incorporando a los tratados internacionales en esta materia (no discriminación, imposición de compañías de navegación marítima y aérea, etc.), que constituían antes costumbres particulares. Pero es que, además, si son aceptadas por unos países que no son parte de esos tratados ni intervinieron en la formación de la costumbre particular (nos referimos a los países en vías de desarrollo), llegarán a constituir verdaderas costumbres internacionales generales, pues concurrirían los dos elementos de la misma (diuturnitas y opinio iuris).

B) Los principios generales del derecho.

Si en general es difícil poder señalar claramente los principios admitidos in foro doméstico que han sido recogidos en el Derecho

Internacional, en materia tributaria la cuestión es especialmente complicada y, además, carecemos de estudios sobre ello. Además, nos encontramos con el hecho de que incluso en el derecho interno los principios generales son, quizás, excesivamente variables. Así, del antiguo principio de neutralidad del impuesto se ha pasado al principio del tributo como instrumento de la política económica. Pero, además, se discute a veces la compatibilidad de un principio y otro, como es el caso de la compatibilidad del principio del tributo como instrumento de la política económica con el principio de capacidad económica.

Creemos que no es admisible una actitud, como la de Bühler, ⁽⁵⁾ que formula todo el Derecho Internacional Tributario en forma de principios, pues considera como tales lo que no lo son en realidad, como el "principio de nacionalidad", "principio de establecimiento", "principio de imputación y de exención", etc. que pueden ser principios de carácter instrumental, pero no principios generales de Derecho.

De nuestro Derecho interno, según el artículo 1.4 del Código Civil: "los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de Ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del Ordenamiento jurídico".

Como escribe Sainz de Bujanda, estimamos que pueden entrar en juego para dar luz a las soluciones consagradas de la Ley explicando como debe ser entendida.

En cuanto a la jurisprudencia y a la doctrina, señala Cortés Domínguez que no son propiamente fuentes, pero en mayor o menor medida influyen indirectamente en la génesis y en la aplicación e interpretación de las normas financieras.

Sobre la inexistencia de principios generales que prohíban expresamente la doble imposición, se manifiesta entre otros autores Chretien, ⁽⁶⁾ dicho autor pone de manifiesto que aunque se preten-

diera que existieran principios generales relativos a un reparto ideal del poder fiscal, en esos principios no estaría incluido el relativo a la prohibición de la doble imposición internacional. La razón de ello es obvia: que, de alguna forma, participa en la economía de otro Estado, debe soportar sus impuestos. La doble imposición es una consecuencia no buscada.

Pero es que, a mayor abundamiento, tenemos que manifestar que ni los tribunales internos han aceptado, en ausencia de ley o tratado, condenar la doble imposición basándose en los principios generales del Derecho, pudiéndose alegar en favor de esta afirmación una serie de sentencias de diferentes países en que no se acepta la condena de la doble imposición en ausencia de norma escrita.

Entre todas estas sentencias hay una que se ha convertido ya en clásica en la materia, que es la del Tribunal de Apelación Mixto de Alejandría de 18 de enero de 1974, en dicha sentencia se dice que las normas de Derecho Internacional General, a diferencia del Derecho convencional, no limitan los poderes nacionales de sujetar de imposición más que en lo que concierne a los agentes diplomáticos en los países en que estén acreditados.

En esta sentencia se alude a la obra de la Sociedad de Naciones como posible paso para admitir una condena general de la doble imposición, considerando que no es suficiente lo que en aquella Organización se hizo para entender que el Derecho Internacional general, prohíbe la doble imposición.

Otra regla que de forma efectiva pudiera impedir que se produjera la doble imposición, es la relativa a la prohibición de gravar los inmuebles situados en el extranjero, pero este argumento tiene el fallo de que si bien el Estado en que están situados los bienes tiene derecho a gravarlos, el otro Estado no tiene un deber de abstenerse de gravarlos, más que el caso de existir un convenio, pues tal regla no está incluida en una norma prohibitiva de carácter general.

También se ha pretendido si, en alguna medida, podía servir para evitar la doble imposición, o al menos las medidas discriminatorias, las normas que ordenan el respeto a los derechos adquiridos de los extranjeros. En realidad, vemos que este principio no coincide íntegramente con la norma de igualdad de tratamiento, ya que lo que prohíbe es simplemente la expropiación sin indemnización y aun eso ya sabemos que es muy discutido y discutible. Esto, en todas formas, no se puede aplicar en el campo fiscal, puesto que el impuesto no es una confiscación.

— También se ha dicho si podía considerarse como un principio aplicable en esta materia el de la condena del abuso del derecho, constituye o no un principio de Derecho Internacional, pues pese a encontrarse en alguna sentencia del Tribunal Permanente de Justicia Internacional y en alguna opinión de los Jueces del Tribunal Internacional de Justicia, ⁽⁷⁾ la doctrina no es unánime en la admisión de este principio. ⁽⁸⁾ Además, tampoco el Tribunal lo ha aplicado de forma clara ni constante, por lo que parece difícil que pueda considerarse como un principio de Derecho Internacional General.

Finalmente, hay que decir que, "los principios de Derecho Internacional relativos a las relaciones de amistad y cooperación entre los Estados y los deberes que de ellos derivan consagrados por la Carta de las Naciones Unidas", aprobados por la Asamblea General de la Organización en su Resolución 2625 (XXV), tampoco aportan nada nuevo a nuestra materia, pues si bien tienen consecuencias de carácter económico, ⁽⁹⁾ ninguna puede servir para afirmar que prohíbe la doble imposición.

C) El Tribunal Permanente de Justicia Internacional y el Tribunal Internacional de Justicia ante cuestiones fiscales.

Tenemos que comenzar diciendo que en el desarrollo del Derecho Fiscal Internacional y, especialmente, por lo que afecta a la doble imposición internacional, nos encontramos con el hecho de que los

Estados son muy reacios a llevar los asuntos fiscales a jurisdicciones internacionales. Además, podemos ver que lo que sería verdaderamente interesante es que el particular que se considera injustamente sujeto a gravamen en varios países, pudiera acudir a una jurisdicción internacional, por tanto el T.P.J.I. como ahora el Tribunal Internacional de Justicia, principales jurisdicciones de esta índole, no están abiertos a los particulares, lo cual limita enormemente su actuación en esta materia.

Los litigios de que han conocido estos tribunales en que había alguna reclamación de tipo fiscal, son concretamente, cinco. Pero en dos de ellos no se llegó a una decisión, puesto que terminaron por desistimiento. Se estudiaba la cuestión de las medidas de discriminación tributaria tomadas por un Estado respecto a nacionales de otro Estado. Estos casos son: en primer lugar, el asunto de la Administración del Príncipe Von Pless que terminó con el desistimiento de Alemania; el otro caso fue en el asunto de la Compañía de Electricidad de Sofía y Bulgaria, que terminó por desistimiento de Bélgica, en 1945, después de que el T.P.J.I. hubiera ya decidido sobre su competencia.

Los asuntos en los que se ha llegado a un pronunciamiento no se trata en absoluto de la doble imposición, por ello no los voy a tratar en este último capítulo pero si los citaré a título de curiosidad en las Notas al presente capítulo. (10)

Podemos sostener la afirmación de que los Estados rehusan obstinadamente solucionar, por una jurisdicción internacional, sus litigios relativos a la doble imposición y a la evasión fiscal.

Sería necesario la creación de un Tribunal Fiscal Internacional, al cual había que atribuir una doble misión: la interpretación de los tratados fiscales existentes y, además, el arreglo de las cuestiones relativas a la doble imposición y a la evasión fiscal que surjan entre Estados en ausencia de tratado.

La necesidad de la creación de este Tribunal Fiscal Internacional

fue puesta en relieve en el V Congreso de la I.F.A., celebrado en Zurich, en 1951, ⁽¹¹⁾ pero chocó con la oposición del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, cuya actuación fue poco afortunada.

En el XIV Congreso, celebrado en Basilea, en 1960 se trató del otro aspecto que antes señalábamos, es decir, de la interpretación de los convenios fiscales, poniéndose de relieve la necesidad de nombrar unas comisiones compuestas de funcionarios fiscales y de contribuyentes para arreglar las disputas. ⁽¹²⁾

Por último, en el XXIII Congreso, celebrado en Rotterdam, en 1969 se dijo que era de gran interés la institución de un procedimiento de arbitraje o un procedimiento judicial internacional. Tal Tribunal debería poder pronunciarse sobre los litigios en materia fiscal con efecto obligatorio para los dos Estados. En este caso no se distingue si existe o no convenio. ⁽¹³⁾

En definitiva, no existe ninguna costumbre internacional ni principio general del Derecho Internacional que, directa o indirectamente, prohíba la doble imposición.

NOTAS AL CAPITULO XV

(1) BUHLER, O.: Principios de Derecho internacional tributario (traducción castellana), Madrid, 1968, pág. 52.

(2) CORTES DOMINGUEZ, L.: Ordenamiento tributario español, Madrid, 1968, págs. 37-42.

(3) MIAJA DE LA MUELA, A.: Introducción al Derecho Internacional Público, 5ª Ed., Madrid, 1970, pág. 25.

(4) BUHLER, O.: Derecho Internacional Tributario (traducción castellana), Madrid, 1968, págs. 53-54.

(5) BUHLER, O.: Derecho Internacional Tributario (traducción castellana), Madrid, 1968, págs. 215-270.

(6) CHRETIEN, M.: "Le role des organisations internationales dans le régime des questions fiscales des Etats", Recueil des Cours, vol. 86 (1954-II), pág. 105.

(7) Opinión del juez Alvarez en el Asunto del Estrecho de Corfú, T.I.J., Recueil, 1949, pág. 47-48.

(8) MIAJA DE LA MUELA, A.: Introducción al Derecho Internacional Público, 5ª Ed., Madrid, 1970, págs. 119-120.

(9) MIAJA DE LA MUELA, A.: Ensayo de delimitación del Derecho Internacional económico, Valencia, 1971, págs. 21-22.

(10) Son estos asuntos los siguientes:

- Asunto de la Unión Aduanera entre Alemania y Austria, en el cual hay un dictamen del Tribunal de 5 de septiembre de 1931, en el que se establece la incompatibilidad del régimen aduanero establecido en 1931 entre Alemania y Austria y el régimen del protocolo de Ginebra de 1922.

- Asunto de las zonas francas, decidido por Sentencia de 7 de junio de 1932, que también versa sobre cuestiones aduaneras.

- Sentencia del T.I.J. de 27 de agosto de 1952 en el asunto de los intereses de nacionales americanos en Marruecos, en el que se

discute una cuestión de impuestos aduaneros y de impuestos indirectos.

En estos asuntos que no se habla para nada de doble imposición, el único principio que puede deducirse es el de soberanía fiscal.

(11) CARROLL, M.: "T.F.A.: Treinta años de progreso en el Derecho Fiscal Internacional", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1969, pág. 1083..

(12) Ibid., pág. 1091.

(13) AMOROS, N.: "XXIII Congreso de la International Fiscal Association", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1969, pág. 906.

CONCLUSIONES

Al terminar la redacción de la presente tesis doctoral, no he podido evitar el recuerdo de la propuesta que Jan Tinbergen, el conocido economista holandés, formuló hace casi treinta años: "En vista de la superproducción de la literatura científica- escribió el ilustre investigador-, parece deseable que cada autor pueda indicar por sí mismo, en el Prólogo o en el Resumen de toda publicación, lo que el considera que constituye una aportación nueva en su obra. Con esto se facilitaría en gran medida su lectura".

Me resulta difícil el resaltar cual ha sido mi aportación en la presente tesis doctoral, ya que he aunado los conocimientos y técnicas de dos grandes campos del Derecho, a saber, por una parte el Derecho Internacional y por otra el Derecho Tributario, pero para no desatender la propuesta de Tinbergen, he caído en la cuenta de que mi estudio sobre el Fenómeno de la Doble Imposición Internacional, contiene dos posibles novedades, cual es la de mostrar que las ramas del Derecho no son compartimentos estancos, sino que hay una relación, una interdependencia entre unas y otras, y en segundo lugar, la gran importancia en nuestros días de la cooperación internacional, sobre todo en temas tan transcendentales como la paz y la materia tributaria. He querido ocuparme de materia tributaria haciendo hincapié en todos o casi todos sus aspectos internacionales, pues no debemos olvidar que nuestro país hoy, abierto a las inversiones extranjeras y a la acogida en su suelo de residentes extranjeros en cantidades crecientes, residentes que por su edad y posición económica tienen necesariamente incidencia en ellos los impuestos de Renta y Patrimonio así como los impuestos de Sucesiones.

El objeto de mi estudio está configurado por una serie de elementos en los que la nota de internacionalidad es la preponderante,

sin desconocer aquellos que, en gran medida, pertenecen a el llamado Derecho Tributario de cada uno de los Estados.

Antes de poner de manifiesto una síntesis del presente trabajo, quiero poner de relieve las palabras de mi Director de tesis, del cual me honro en ser uno de sus más devotos seguidores y al que debo mi ilusión y mis ganas de estudio e investigación en la rama del Derecho Internacional Privado: "La etapa histórica que ahora comienza para nuestro país se inicia con una nueva Constitución en la que se vuelve a dotar a nuestro ordenamiento jurídico de unas normas que contienen, al menos, unos elementos de Derecho Internacional".

SINTESIS DE LAS CONCLUSIONES

I. La Doble Imposición Internacional se caracteriza por la existencia de una serie de elementos: la intervención de dos o más soberanías fiscales, la identidad o similitud de impuestos (lo que necesariamente obliga a comparar los presupuestos de naturaleza jurídica o económica en que se basan dichos impuestos) y la identidad de sujetos gravados. Podría añadirse a estos elementos, siguiendo la definición de Buhler; la identidad de período impositivo e, incluso, por la lógica del propio fenómeno la existencia de una acumulación de cargas tributarias.

II. La Doble Imposición no tiene una causa única, sino que se produce, simplemente, por el hecho de que los sistemas fiscales de los Estados no responden a idénticos principios, pudiendo, por tanto, producirse la concurrencia de impuestos personales entre sí, personal y real o dos reales.

III. En la historia de la lucha con la Doble Imposición deben señalarse unos hitos importantes:

1º. El Informe del Comité de Expertos Economistas, de 1923, el-

borado en el marco de la Sociedad de Naciones, cuya importancia estriba en las siguientes razones:

a) Es el primer trabajo en el que seria y científicamente se aborda la cuestión.

b) Los miembros del Comité no representaban a sus Gobiernos, con lo cual su trabajo ganaba independencia.

c) El mismo viene avalado por la personalidad, verdaderamente extraordinaria, de las personas que lo redactaron.

Sin embargo hay que hacer resaltar que en el trabajo predominan las tendencias europeas. Estas carecen de virtualidad para ser utilizadas por países de distinto nivel de desarrollo.

2º. El segundo hito viene constituido por la encuesta realizada por Carroll sobre "L'imposition des entreprises étrangères et nationales", en los años 1932 y 1933, mediante la cual se consiguió una información altamente importante sobre estas cuestiones en un número bastante elevado de países.

3º. El tercer hito es mucho más práctico, pero menos científico. Nos referimos a la elaboración por el Comité Fiscal de la OCDE del modelo para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, en 1963, seguido, en 1966, del modelo para evitar la Doble Imposición en el campo de los impuestos Sucesorios. Finalmente, el modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1977 y la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, así como el modelo de Convenio de Doble Imposición sobre las Sucesiones y Donaciones de la OCDE de 1982.

IV. La Doble Imposición debe ser suprimida por razones de justicia y por razones económicas.

En cuanto a las razones de justicia, podemos decir con Sainz de Bujanda que la Doble Imposición Internacional va contra la equitativa distribución internacional del producto de los tributos. Está

claro que una misma renta no debe someterse a tributación dos veces por el hecho de vincularse a dos países debido a su origen y a la residencia de su titular. El que la doble tributación se produzca supone una desigualdad de trato, que no tiene razón de ser, para las personas que intervienen en las relaciones internacionales, cada día más numerosas e importantes ante el fenómeno de la superación de los esquemas nacionales.

En cuanto a las razones económicas, produce la Doble Imposición una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego de ámbito internacional, no sólo de los capitales, sino también del trabajo y de la técnica. Perjudica, por tanto, grandemente el reparto internacional de los distintos tipos de recursos, haciendo que este reparto no sea acorde con la óptima utilización de esos recursos. Es lógico que un exceso de la carga fiscal determine que los capitales se desvíen de aquel país donde su utilización sería eficiente y rentable a otro país donde no cumplan una función positiva.

W. Las medidas para evitar la Doble Imposición Internacional pueden ser de tres tipos:

- A) Medidas unilaterales.
- B) Medidas bilaterales.
- C) Medidas multilaterales.

A) Medidas unilaterales.- Son disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la Doble Imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario, es decir, para los nacionales.

Se caracterizan, pues, las medidas unilaterales por las dos notas que se desprenden de esta definición, es decir, el ser adoptadas por un solo poder tributario y el favorecer exclusivamente a los contribuyentes nacionales.

No cabe duda que las medidas unilaterales lograrían su objetivo de evitar la Doble Imposición Internacional, sin necesidad de la aplicación de métodos al respecto, en cuanto todos los países adop-

tasen los mismos principios de sujeción al poder tributario por este camino. Pero esto supone una armonización fiscal internacional que estamos muy lejos de alcanzar, a pesar de los esfuerzos en este sentido de organismos e instituciones internacionales.

B) Medidas bilaterales; consisten en convenios, acuerdos o tratados tendentes a evitar la Doble Imposición Internacional.

Los convenios para evitar la Doble Imposición constituyen el medio o vehículo más utilizado actualmente con ese fin, y hacia él tienden los esfuerzos de asociaciones y organismos internacionales.

C) Medidas multilaterales.- Actualmente se pretende llegar a convenios multilaterales o plurilaterales. Esta pretensión se centra sobre todo en los impuestos directos, pues en cuanto a los indirectos se persigue más una armonización de sistemas que evite por sí misma, sin necesidad de convenios, el fenómeno de la Doble Imposición.

Estos convenios multilaterales, si bien inmediatamente pretenden salvar los supuestos de Doble Imposición, mediatamente pretenden conseguir un grado de unificación de los ordenamientos internos de los diversos países.

Los modelos de la OCDE están preparados para una aplicación multilateral, pero el ámbito de la OCDE es más bien reducido. Otros organismos reúnen más ventajas al tener los países que los integran aceptados compromisos de armonización de sus sistemas fiscales en mayor o menor medida. A este respecto citaremos la CEE, la EFTA y el Mercado Común Centroamericano. A pesar de ello, estimo, que no hay obstáculo al aceptamiento, como directriz, de los modelos de la OCDE.

VI. Bajo el nombre de "Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional" se esconde muchas veces una finalidad bastante diferente. Los Estados muchas veces concluyen este tipo de convenios, no tanto para evitar la Doble Imposición, como para luchar contra el fraude fiscal, evitable en gran medida a través de las cláusulas

incluidas en los mismos, poniéndose de relieve la relación entre la Doble Imposición y la evasión fiscal.

VII. En el estado actual de las relaciones económicas y fiscales internacionales no es posible afirmar que la Doble Imposición pueda evitarse total y perfectamente. Cabe, sin embargo, atenuarla. Para hacerlo, caben una serie de métodos, tales como el de exención integral, exención con progresividad, imputación integral e imputación ordinaria, cuyas características han sido expuestas en el capítulo dedicado a examinar los distintos Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional.

VIII. No existe costumbre internacional ni principio general del Derecho Internacional que, directa o indirectamente, prohíba la Doble Imposición.

IX. La Doble Imposición puede y debe evitarse, pero para una solución total sería necesario la concurrencia de dos condiciones:

1ª. Que los diferentes Estados se encontraran en el mismo nivel de desarrollo económico. Y

2ª. Que la legislación vigente de los diferentes Estados fuera uniforme, con lo cual la progresividad, los tipos impositivos, etc., serían idénticos.

La realización en el plano mundial de ambas condiciones es de momento impensable, máxime si se tiene en cuenta la desigualdad entre los diferentes países porque como señala Hiroshi Kitamura, en *Economic Theory and the economic integration of underdeveloped regions*, "la experiencia histórica de las relaciones económicas basada en un falso principio de igualdad demuestra haber ahondado las desigualdades".

X. La necesidad de perfeccionar los mecanismos internos e internacionales que mitiguen la Doble Imposición, es evidente como medio de facilitar las inversiones en los países en vías de desarrollo y mediante tales inversiones, conseguir que esos países tengan los ingresos fiscales que tan necesarios les son para la financiación de

su desarrollo armonioso y progresivo.

XI. Por lo que se refiere a España, diremos que se halla incluida en el movimiento de lucha contra la Doble Imposición, con las siguientes características:

1ª. España se ha incorporado a la corriente internacional que tiende a suscribir convenios bilaterales para solucionar la Doble Imposición Internacional ante la insuficiencia de las medidas unilaterales. La incorporación de España a esta corriente, aunque tardía, es hoy ya plenamente efectiva, como se demuestra con los convenios que tenemos suscritos, cuya enumeración acompaño como Anexo a la presente tesis, si bien es cierto que nos falta por negociar convenios de Doble Imposición con un país tan importante como los Estados Unidos.

2ª. Todos los convenios suscritos por España tienen gran semejanza entre sí y se adaptan a los modelos de la OCDE, lo cual, por otro lado, no plantea problemas, pues los modelos de la OCDE en cuestión de métodos para evitar la Doble Imposición se caracterizan por su flexibilidad al dar opción a los países a elegir entre el método de exención y el de imputación.

3ª. En cuanto al método que se propugna en estos convenios suscritos por España diremos, en líneas generales, que el método de imputación aplicado por nuestra legislación interna ha sido sustituido, salvo por lo que respecta a los dividendos, intereses y cánones, por el método de exención con progresividad. La razón no puede ser otra que la pretensión de que los otros países adopten el mismo método de exención, beneficioso para un país que, como España, es importador de capitales. Este propósito ha sido conseguido en gran parte. Asimismo, en líneas genrales, podemos afirmar que todos los convenios suscritos por España contienen la cláusula "tax sparing", de manera que los países con quienes se realiza el convenio deducirán el impuesto español hasta el límite convenido, aunque España exima o reduzca la tributación.

4ª. La adopción del sistema de contabilidad separada y la eliminación del sistema de cifra relativa de negocios ha significado nuestra inclusión en la corriente general. Es esta una medida muy beneficiosa para facilitar las inversiones extranjeras.

5ª. La utilización, en el Derecho interno, del sistema de imputación ordinaria como medida para mitigar la Doble Imposición es aceptable, aunque como ya expuse en la anterior característica, este método está siendo sustituido por el de exención con progresividad.

6ª. En la actualidad, España tiende a suscribir tratados para evitar la Doble Imposición Internacional con los países subdesarrollados, en los cuales somos residencia.

XII. Por lo que respecta al Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones desde el punto de vista internacional, he podido extraer las siguientes conclusiones:

A) La Doble Imposición en este impuesto no tiene la trascendencia macroeconómica que puede tener en otros tributos porque no afecta a las inversiones sociales, sino solamente a las individuales, pero desde el punto de vista del contribuyente individual, su importancia es extraordinaria, ya que los tipos del Impuesto de Sucesiones son elevadísimos y superan frecuentemente el 50 por 100. Por lo tanto, la concurrencia de varios impuestos puede significar en la práctica la confiscación de la herencia. La falta de interés por el tema se debe probablemente a una serie de motivos muy diferentes. Por una parte, las peculiaridades del impuesto sucesorio, muy ligado al régimen civil de las transmisiones hereditarias, y por la misma razón profundamente afectado por las diferencias entre el Derecho sucesorio extranjero y el del Código Civil.

B) Es preciso subrayar que el convenio modelo de la OCDE de 1982 para evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y donaciones, no se aplica a las personas, sino a las sucesiones de las personas domiciliadas en uno o en ambos Estados

contratantes, o a las donaciones efectuadas por tales personas. El convenio se aplica a tales sucesiones o donaciones, cualquiera que sea la persona que pague o soporte el impuesto. Se aplica, pues, cuando el causante o el donante, domiciliado en un Estado contratante, deja o dona bienes situados en el otro Estado, incluso si uno de los dos Estados grava la masa hereditaria o hace soportar un impuesto al donante, y el otro Estado exige un impuesto sobre su parte hereditaria a los herederos o legatarios, o grava al donatario.

C) Los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la Doble Imposición de las herencias, no son hasta ahora más que tres: el Convenio con Grecia de 6 de marzo de 1919, y los Convenios con Francia y con Suecia de 8 de enero y 25 de abril de 1963.

El Convenio con Grecia no es propiamente un Tratado de Doble Imposición, sino que pretende resolver todos los problemas que puede plantear el fallecimiento de españoles o griegos en Grecia o en España respectivamente, o dejando bienes en estos países.

Muy diferentes son los Convenios con Francia y Suecia. El Convenio con Francia se ocupa tanto de la Doble Imposición en los impuestos sobre las herencias, como en los impuestos sobre la renta. El acuerdo con Suecia se refiere únicamente al impuesto sobre las herencias, pero se ha firmado simultáneamente otro Convenio sobre Doble Imposición en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, al que el primero se remite en varias ocasiones.

Desde el año 1963 no se han firmado más Convenios para evitar la Doble Imposición en los impuestos sobre las herencias, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Por su ámbito de aplicación, los Acuerdos sobre Doble Imposición en las herencias pueden ser aplicables a los súbditos de alguna de las partes, a las sucesiones de los residentes, sean o no súbditos, o, finalmente, aplicables a todas las sucesiones gravadas por las

dos partes contratantes, aunque el causante no fuera nacional ni residente en ninguno de los dos Estados.

El Convenio con Francia se aplica a las sucesiones de las personas residentes en Francia o en España (artículo 29). Se aplica a las sucesiones de las personas que, sin tener la nacionalidad francesa ni la española, residan en alguno de los dos países, pero en cambio no se aplica a las sucesiones de los españoles ni de los franceses que no residan en Francia o en España, aunque también en estas sucesiones puede producirse Doble Imposición por la aplicación simultánea de los impuestos español y francés. La Convención, por ejemplo, no es aplicable a la sucesión de un español residente en Argentina que hubiera dejado valores mobiliarios depositados en Francia. Desde nuestro punto de vista, hubiera sido preferible que se aplicara a las sucesiones de todos los españoles y franceses, pero se ha inspirado en los trabajos de la OCDE y esta Organización ha optado decididamente por el sistema de la residencia, que es el que aplican la mayor parte de sus miembros.

Lo que no cabe es que un Convenio sea aplicable a las sucesiones de los residentes en alguno de los dos Estados contratantes y, además, a las de los nacionales de esos Estados, aunque no sean residentes, porque de esa forma pueden presentarse casos de Doble Imposición que encajen en más de un Convenio (los celebrados con el país de la nacionalidad y con el de la residencia), y que reciban en cada uno de ellos una solución diferente.

El Convenio con Francia utiliza el método de la exención con progresividad. Según el artículo 36, cada Estado sólo puede gravar los bienes que le están atribuidos, pero para calcular el tipo aplicable, puede tomar en cuenta todos los bienes de la herencia que podría gravar con arreglo a su legislación interna, incluso aquellos a los que haya renunciado según la Convención.

Por lo que respecta a Suecia, según el artículo VII, se admite el principio de imputación ordinaria, pero en ocasiones el princi-

pio de imputación ordinaria se sustituye por el de exención. En especial cuando el causante, súbdito de uno de los Estados resida en el otro Estado desde siete años antes de la fecha de la muerte.

Como conclusión podemos afirmar que la posición de nuestra Hacienda con respecto a los españoles residentes en el extranjero, no resulta muy equitativa. A la hora de gravar la sucesión de esos españoles, tiene en cuenta todos los bienes que poseen, aunque estén situados en el extranjero, con la única exclusión de los inmuebles, pero cuando se trata de resolver los problemas de Doble Imposición, se desentiende por completo de la suerte que puedan correr esos contribuyentes. Dada la actitud de la mayor parte de los países, no es probable que la Doble Imposición de las herencias dejadas por españoles residentes en el extranjero, pueda resolverse fácilmente mediante Convenios internacionales, y si nuestro impuesto va a continuar gravando todos los bienes dejados por esos españoles, resulta urgente adoptar medidas para resolver unilateralmente los problemas de Doble Imposición que en esas herencias pueden plantearse.

Como conclusión podemos señalar que el impuesto español sobre las Sucesiones, aunque presenta defectos importantes, no difiere excesivamente de los que aplican los países miembros de la Comunidad Económica Europea. Convendría, sin embargo, revisar su ámbito internacional, con el fin de reducir todo lo posible los casos de Doble Imposición, y no abandonar los esfuerzos, interrumpidos desde hace bastante tiempo, para dotar a nuestro país del mayor número posible de Convenios Internacionales para evitar la aplicación de varios impuestos diferentes a la transmisión hereditaria de los mismos bienes.

Por último, el presente modelo de Convenio de 1982, tenemos que decir que se aplica, igualmente, a los impuestos sobre las donaciones. Los impuestos sobre las donaciones inter vivos comprenden todos aquellos que son exigibles con ocasión de una donación (distinta que por causa de muerte), o de cualquier otra transmisión de bie-

nes a título gratuito. Sin embargo, los impuestos que recaen sobre determinadas operaciones, efectuadas o no a título oneroso, por ejemplo, los impuestos sobre las ganancias de capital percibidos con ocasión de la transmisión de bienes inmuebles, de títulos, acciones o similares, no son considerados como impuestos sobre las ganancias en el sentido del presente Convenio de la OCDE de 1982.

Como final, decir que todo lo dicho a propósito de los derechos de transmisión mortis causa se aplica, mutatis mutandis a los impuestos sobre las donaciones.

XIII. He llegado a la conclusión de que las medidas intentadas hasta la fecha, para resolver los problemas que plantea la doble imposición internacional, no han tenido el resultado deseado, sobre todo entre países desarrollados y en vía de desarrollo.

Partiendo de esta premisa es imperativo buscar soluciones nuevas o ensayar algo distinto para un problema que afecta risortes vitales de las naciones, aunque se reconozca que modificar estructuras económicas e intereses creados de tanta magnitud, no resulta empresa fácil, porque "los recursos de quienes resisten los cambios sociales son, por lo menos, tan fuertes como lo es la imaginación de los reformadores".

"Las últimas décadas son testigos de las nuevas cuestiones que reclaman urgente solución. Son las que resultan de nuevas nacionalidades que se están incorporando al concierto político internacional, de nuevos y mayores grupos humanos que adquieren creciente conciencia de su ser, de sus necesidades y de su destino. Son los nuevos problemas de un mundo en continua y acelerada mutación, estimulada por un avance tecnológico y una fluidez de comunicaciones que no tienen precedentes en la historia de la humanidad. En este nuevo mundo, en que nadie puede dejar de ser actor para ser sólo testigo, es del interés de los llamados países en desarrollo que el instrumento tributario pueda ser usado de manera tal que no se ensanche el abismo con los países en desarrollo sino que por el contrario el

número de aquellos aumente y el de éstos disminuya.

La única solución integral del problema es, a mi parecer, la adopción, a nivel ecuménico, de una ley uniforme, basada en un criterio único para determinar la vinculación entre el hecho imponible y el poder de imposición.

Si bien debe reconocerse que los Estados tienen indiscutiblemente, su propia soberanía fiscal, tampoco puede ignorarse o desconectarse que, a esta altura de la evolución del mundo, no pueden mantenerse en un estado de aislamiento con respecto a los demás países, pues "la fundamentación del Derecho Tributario Internacional, dice de Juano, ha de hallarse precisamente en la necesidad de impedir que la vigencia de los sistemas tributarios de orden nacional, conspire contra la estabilidad y el desarrollo económico de los países unidos bajo la consigna solidaria del bienestar general".

El derecho internacional tiene tendencias, últimamente, a aceptar limitaciones en el ejercicio de su soberanía o autodeterminación y completariamente también va tomando siempre mayor difusión la idea de que los países forman parte indivisible de un mundo más grande, donde felizmente va teniendo siempre una mayor vivencia, el concepto de solidaridad y cooperación.

En virtud de esos principios y con miras a un bienestar general, los Estados, sin menoscabo del pleno ejercicio de su potestad tributaria y sin olvidar que a su lado existen otros Estados soberanos, pueden imponerse ciertas limitaciones, como por otra parte ya ocurre cuando se celebran contratos bilaterales, multilaterales o se forman bloques o alianzas económicas, mercados comunes, etc. y también de ser necesario, pueden someterse a una decisión mayoritaria o de un grupo de expertos previamente elegidos y aceptados, para redactar un código de normas fiscales que sean válidas universalmente.

"Si el derecho internacional, dice Sorondo, está asentado sobre la base de la coexistencia de todas las naciones libres de la tierra, así como la ley de los Estados está asentada sobre la coexistencia

del individuo dentro de un cuerpo social determinado, es evidente que deben hallarse ciertas fórmulas que, como consecuencia de esta coexistencia, repartan adecuadamente los poderes fiscales y los hagan en su ejercicio práctico, incapaces de producir conflictos susceptibles de alterar esa convivencia jurídica.

La interdependencia entre los distintos países es tan grande que ya puede hablarse de un solo organismo económico mundial; obligando a los mismos a condicionar y coordinar sus poderes de imposición teniendo como fin último la conciliación de los intereses de todos y el bienestar, a través de una objetivación jurídico-material de las relaciones tributarias internacionales.

En apoyo de esta doctrina tenemos a eminentes tributaristas y juristas, como Varela y Vázquez, que sostienen como solución "la adopción a nivel universal, de criterios uniformes para ser aplicados en la instrumentación de la imposición directa en materia jurisdiccional".

Para Vessiler "el remedio sería un alineamiento de los sistemas tributarios o mejor aún, su adhesión a una legislación fiscal internacional. En el mismo sentido, Mario Pugliese, afirma que es un error metodológico buscar la solución del problema fiscal internacional partiendo de los impuestos existentes en los Estados y tejiendo una tela de Penélope de ajustes, transacciones, limitaciones y acuerdos, en lugar de partir de un concepto jurídico financiero de carácter universal".

Abal considera como mejor solución "el establecimiento de una verdadera ley uniforme internacional en la que consignándose un principio estructural y básico, que no puede ser otro que el de la fuente, obligue a cada soberanía fiscal a gravar solamente los hechos imponible producidos dentro del ámbito de ejercicio de esa soberanía con exclusión absoluta de la gravación de los hechos imponible producidos dentro del ámbito de otras soberanías fiscales, los que caerían exclusivamente dentro de los regímenes jurídicos de imposi-

ción de estas otras.

En los últimos años está tomando siempre más cuerpo la idea de la necesidad de la formulación de un código tributario internacional y así ha sido sugerido de un trabajo presentado a la Séptima Conferencia sobre el Derecho y el Mundo (Seventh Conference on Law and the World), en octubre de 1975. Esta sugerencia fue, a su vez, desarrollada en un trabajo más reciente, preparado para el XXX Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, en septiembre de 1976. La misma idea fue objeto de estudio y sostenida por un especial Grupo de Trabajo en tres reuniones celebradas en 1976 y 1977, bajo los auspicios del Centro Carnegie para Estudios Transnacionales y a las cuales asistieron personalidades de la actividad privada y del sector público.

No creo que el procedimiento más adecuado sea el del tipo de las Naciones Unidas, mediante la intervención de gran cantidad de expertos representantes de los distintos países, pues indudablemente, como está sucediendo hasta la fecha, las opiniones pecarían de parcialidad, sino a través de un grupo de 3 o 4 destacados tributaristas de fama internacional que, despojados de todo nacionalismo o espíritu chauvinista, redacten un Código de aplicación obligatoria que fije sistemáticamente los principios generales de imposición con alcance internacional, basado en principios de justicia y equidad e inspirado en sentimientos de solidaridad y cooperación y que, como expresa Giuliani Fonrouge, "ofrezca carácter de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamentan", fijándose complementariamente las normas de procedimiento para permitir su correcta aplicación.

En primer término y como pilar base de la potestad tributaria deberá sostenerse el principio de la fuente o territorialidad, por los fundamentos que se exponen a continuación:

Es la tesis clásica en la materia, que fue patrocinada por el Instituto de Derecho Internacional en su reunión de Copenhague de 1897. De acuerdo con ella, "el país que es la fuente de riqueza, jurídicamente instrumentalizada como 'bienes muebles incorpóreos' (fundamentalmente en forma de acciones), es quien tiene el derecho de gravarla. Según este principio, son las riquezas reales el soporte del impuesto y la fuente de tributación, y el Estado que las posee debe recibir una fracción de la renta obtenida con ellas para que vuelvan al circuito y facilite el proceso ulterior de la producción".

En esta misma fecha el profesor Lehr asignaba el derecho a gravar la riqueza al país donde era producida, o donde estaba situada, basado en el "jus utendi et abutendi", que el Estado tenía sobre todos los bienes situados en el territorio de su jurisdicción.

Esta teoría, por ser de fuente prístina, no contaminada por razones políticas o utilitarias y no sospechable por lo tanto de parcialidad interesada, fue sostenida con algunas variantes por muchos juristas y tributaristas, como Weis, Westlake, Garelli, Uldina, Sorondo, Abal, Martínez Molteni, Giuliani Fonrouge, etc.

Su fundamento finca en el vínculo económico con el lugar donde se desarrollan los procesos, que, en definitiva, crean la riqueza, donde se comercializa, se consume o se le da otro destino al amparo del régimen jurídico y político existente y teniendo como única mira el interés colectivo..

Además, aunque el origen del capital haya sido foráneo, no es menos cierto que éste fue creando un nuevo capital, merced a la vigencia de distintos regímenes políticos y jurídicos que, de acuerdo a sus intereses y mediante leyes adecuadas facilitaron la creación de nuevas riquezas, que aumentaron el capital y que, como dice Rodríguez Sainz "fue amasado en muchos lugares; es un capital logrado en un mundo que no tiene nada que ver con el Estado exportador y gracias al esfuerzo de la sociedad internacional que se ha de enfrentar con los intereses más contrapuestos, con las legislacio-

nes más diversas, con las políticas más dispares y con las circunstancias más imprevisibles. Sería absurdo pensar que el capital tiene una nacionalidad y que a causa del proceder la primera inversión de un Estado determinado, los hijos, nietos, bisnietos, tataranietos y demás descendientes de ese capital han de conservar la nacionalidad originaria, mucho más a la vista del cruce, probablemente intenso, con otros capitales extraños, quizás hasta un punto en que los rasgos raciales se desdibujaron o incluso se perdieron.

De Giuliani Fonrouge, uno de los más grandes especialistas argentinos en derecho financiero, se transcriben los siguientes conceptos sobre el tema: "No se trata, pues, de la preeminencia de una razón utilitaria, de lo que 'convenga' a los países 'importadores de capitales', sino de la afirmación de un concepto con fundamentación jurídico-económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales, que también se abre paso en Europa misma y ha sido expuesto en EE.UU. con abundantes argumentos..

Otro economista latinoamericano, Carlos del Río Rodríguez, sostiene que "la teoría de la fuente se funda en la territorialidad de la norma jurídica tributaria, que no es más que la aplicación de un concepto parcial de la soberanía del Estado: la soberanía fiscal. Deben ser sujetos pasivos de dicha soberanía o potestad política del Estado, no solamente las naciones o extranjeros residentes, sino todos aquellos que posean en el territorio de ese Estado riquezas, u obtengan ingresos por actos efectuados o que deban producir efectos dentro de él.

"El hecho económico, dice García Helsen, que es base o presupuesto material de la obligación jurídica tributaria, está ligado al Estado, en el que tiene base territorial, por una serie de factores o relaciones de tipo objetivo y real, en las que no cuenta la personalidad del contribuyente. Este debe pagar sus impuestos por los beneficios generales que recibe, merced a la vigencia de deter-

minado orden político, económico, social y jurídico.

El principio de la fuente va ganando apoyo aun entre los expertos de los países desarrollados y así ha de ser, aunque pensar bien es fácil; lo difícil es obrar de acuerdo a lo que se piensa.

Más aún, balanceando las numerosas ventajas que implicaría la desaparición de la doble imposición internacional, con el momentáneo perjuicio que podría significar el abandono de una fuente de ingresos, se arriba a la lógica conclusión de que cada país debería, por razones de conveniencia, gravar solamente las rentas que tienen origen en su territorio y abstenerse de gravar las que se generan fuera de su jurisdicción.

Si bien de conformidad con lo ya expresado debe asignarse el poder de imposición, como norma general, siguiendo el principio de la territorialidad o fuente de la renta, convendría determinar con precisión el lugar de imposición que corresponde a cada tipo de renta y las excepciones que puedan formularse a este principio siempre con miras a evitar la doble imposición.

XIV. Habida cuenta de que, como afirma Romero del Prado, la doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo impuesto o carga impositiva: dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible. Con aquella expresión comprendemos no sólo el pago doble, sino también triple, cuádruple, o bien, simplemente, una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trate de un mismo impuesto.

El error de este tipo de definición es claro y es casi innecesario aclararlo: el hecho de que se utilice la denominación "doble imposición", no significa que se pague el doble de lo que se debiera pagar (o el triple, cuádruple o más de lo que se debiera pagar, sin llegar al doble), sino que lo fundamental es la razón por la que se satisface el impuesto, siendo totalmente indiferente la cantidad, aun

que ésta fuera simbólica o no llegara a satisfacerse por cualquier tipo de razones. Por esta razón propongo que en lugar del término doble imposición internacional, se emplee la expresión "simultaneidad impositiva internacional", o bien, "simultaneidad impositiva jurisdiccional", puesto que la doble imposición jurídica, objeto del presente trabajo, consiste en la imposición de la misma renta en dos jurisdicciones.

XV. A la hora de publicar la presente tesis doctoral, se ha de advertir que con fecha 1 de abril de 1987, se ha presentado en el Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Diario del Congreso de los Diputados de 1 de abril de 1987, número 42), el mencionado Proyecto se ha inspirado claramente en el ejemplo de países como Francia, Alemania y en general en el resto de los pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, que cuenta con tarifas dotadas de un extraordinario esquematismo y simplicidad y en los que el impuesto funciona sobre bases reales, los mínimos exentos son elevados y la suavidad de la progresión en las tarifas proporciona un sistema ágil, simple y perfectamente aceptado por el contribuyente.

Este Proyecto de Ley presentado por el Sr. Ministro de Economía y Hacienda (Solchaga Catalán), adopta el criterio de la residencia efectiva como delimitador de la soberanía fiscal. El proyecto introduce, en efecto, como criterio delimitador de la soberanía española el de la residencia habitual del heredero, legatario, donatario o del beneficiario de pólizas de seguro sobre la vida.

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en territorio español satisfarán el impuesto por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran. A los residentes fuera del mismo se les exigirá ese impuesto exclusivamente por los bienes situados en territorio español y por los derechos y acciones que en el mismo puedan ejercitarse o hubieren de cumplirse.

Este criterio delimitador supone un cambio con el que sigue la legislación vigente que, cuando se trata de bienes muebles y todos fuera del territorio nacional, atiende a la nacionalidad del causante o causahabiente. Con ello se consigue no sólo una adaptación a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria para los impuestos que tengan naturaleza personal, sino también un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición.

Se dejan a salvo de la aplicación de la norma general, como era lógico, los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico y lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales.

B I B L I O G R A F I A

- ABRIL, E.: " Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- ACOSTA ESPAÑA, R.: " Texto del Convenio entre España y Noruega para evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio", precedido de un estudio sobre el mismo en relación con los demás Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional firmados por España.
- AGUILAR NAVARRO, M.: " Derecho Internacional Privado. Vol. I Tomo I y vol. I Tomo II. Parte Primera.
- AMOROS RICA, N.: " XXV Congreso del Instituto Internacional de Finanzas", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.
- " Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras". Tomo XIV, vol. I y vol. II. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública 1982 y 1983, respectivamente.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.: " Sobre doble imposición internacional". Derecho Fiscal, Nº 158, agosto 1964.
- BIELSA, Rafael.: " Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal". T.III. Tipografía Llorden S. R. L. Rosario, 1952.
- BORRAS RODRIGUEZ, A.: " Los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la Teoría General de los Tratados Internacionales" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- " La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales".
- BUHLER, O.: " Principios de Derecho Internacional Tributario"(traducción castellana).
- CALLE SAIZ, R.: " Sistema Fiscal en España y en el Mercado Común".
- " Hacia Convenios multilaterales para evitar la doble imposición

internacional" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

CARROLL, M.B.: " I. F. A. Treinta años de progreso en el Derecho Fiscal Internacional". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1969.

CUBILLO VALVERDE, C.: " Empresas asociadas: El artículo noveno del modelo de Convenio de la OCDE de 1977". Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores.: " La doble imposición internacional y las medidas para evitarla. En Revista Investigación Fiscal. México, enero 1967.

CHIAPPE, Miguel A.: " El tratado sobre doble imposición con Alemania". En Reta, impuestos, agosto 1966.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: " Texto del Convenio entre España y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 26 de abril de 1966, precedido de un estudio sobre los problemas de doble imposición en relación con dicho Convenio".

" El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

DE JUANO, Manuel.: " Curso de Finanzas y Derecho Tributario". Ediciones Molachino. Rosario, 1964.

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO-GUREN, F.: " Texto del Acuerdo entre el Gobierno español y el Consejo Federal suizo relativo a la imposición de las empresas de navegación aérea, precedido de una introducción del autor".

DEL ARCO RUETE, L.: " Los Convenios para evitar la doble imposición y las hipótesis alternativas de inversión extranjera" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

" La Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario español".

DEL RIO RODRIGUEZ, Carlos.: " La doble imposición internacional," en Ensayos sobre administración política y derecho tributario de Juan P. Castro, edic. Macchi.

DE LA VILLA, Jose M^a.: " El intercambio de información: aspectos generales. Su impacto en la Administración tributaria", Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

DICHIARA, Sara M^a.: " Interpretación de los tratados suscritos para evitar la doble imposición internacional". Revista " Impuestos", julio 1973.

DIEZ DE VELASCO, M.: " Instituciones de Derecho Internacional Público", en especial, vol. I.

EINAUDI, L.: " Principios de Hacienda Pública".

" Mitos y paradojas de la justicia tributaria". Colección Zetain. Editorial Ariel. Barcelona.

FABER, Paul.: " Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición". En CIAT. Documentos e informes de la IV Asamblea General, 1970, Uruguay.

FERNANDEZ PEREZ, Jose R.: " Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenios y Recomendaciones existentes" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

FUERTES, Rodolfo.: " Investigación internacional impositiva sobre la renta extranjera especialmente en la Argentina". Bol. D. G. I. números 125-126, mayo-junio 1964.

FURTADO, Celso.: " El Poder económico. Estados Unidos y América Latina". Centro Editorial de América Latina, año 1971.

FORNS, J.J.: " La doble imposición internacional".

GARCIA BELSUNCE, Horacio.: " Bases para evitar la doble imposición internacional", en Estudios Financieros. Editorial Abeledo Perrot.

GARCIA FREIRE, José.: " Las inversiones de empresas extranjeras en el país y la doble imposición internacional".

Selección contable, N^o 71, junio, 1957.

GIULIANI FENROUGE, Carlos M.: " La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación". En Jurisprudencia Argentina Nº 2.232, mayo, 1965.

GARRIGUES, A, y OTROS.: " Doble Imposición Internacional". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

KERLAN, Pierre.: " Tratamiento de dividendos, intereses y regalías en los acuerdos para evitar la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo". Bol. D. G. I. Nº 238, octubre, 1973.

LOPEZ, Alberto T.: " Doble imposición internacional". Derecho Fiscal, abril, 1973.

MARGAIN, Hugo B.: " Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría del ingreso gravable". México, Tall. de Impresión de Estampillas y Valores, 1956.

MARTINEZ, Francisco.: " La obligación fiscal de las empresas extranjeras conforme a la legislación argentina y a normas de origen internacional". Der. Fiscal Nº 267, septiembre, 1973.

MARTINEZ MOLteni, Carlos C.: " La Argentina frente al problema de la doble imposición internacional". Convenio con Suecia. Derecho Fiscal, octubre, 1962.

MARZO CHURRUCA, Santiago.: " Diferencias existentes entre el proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1963, y el Convenio modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977" en Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

MITCHELL, B.Carroll.: " Proyecto para evitar la doble imposición en las Américas mediante el desarrollo del Derecho Fiscal Internacional". 1ª Conferencia en Habana. Cuba, marzo, 1941.

MUTEN, Leif.: " Relaciones internacionales tributarias". Bol. D.G.I. Nº 229, enero, 1973.

NACIONES UNIDAS.: " Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre

la doble tributación entre Países desarrollados y Países en desarrollo".

" Informe Secretario General sobre acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo". Bol. D. G. I. Nº 191, noviembre, 1969.

NASINI, P.: " La armonización fiscal en las Comunidades Europeas". XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

O.C.D.E.: " Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio"; 1977.

" Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre las Sucesiones y Donaciones", 1982.

OLIVARES ZARZOSA, José I.: " El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

OSCAR ALZAGA,: " La Constitución Española de 1978". Capítulo 3º, artículos 93 a 96.

PEREZ, Roberto.: " La Doble Imposición Internacional". En Revista " Cámara Argentina de Comercio". Bs. Aires, Revista Nº 302, junio, 1954.

PERINO, Walter R.: " Propositiones tributarias para la integración económica de países en desarrollo". Derecho Fiscal, Nº 271, enero, 1974.

PERULLES BASSAS, Juan J.: " Manual de derecho fiscal". Librería Bosch. Barcelona, 1961.

PIEDRA-BUENA RICHARDS, Enrique.: " Bases para una política latinoamericana sobre tratados tributarios". Revista "Impuestos" Nº 4, abril, 1971.

RAMON LASCANO, Marcelo.: " Tratados tributarios, inversión extranjera y análisis económico". En Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

RIOFRIO, Eduardo.: " La doble imposición en México". Revista Fiscal y Financiera, México, Nº 97, julio, 1955.

ROCCO, Armando M.: " La doble imposición internacional". Sociedad impresora americana. Buenos Aires, 1937..

RODRIGUEZ SAINZ, Alfonso.: " La teoría del refugio impositivo frente a la sociedad internacional", en Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, marzo-abril, 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F.: " Hacienda y Derecho". Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962.

" Lecciones de Derecho Financiero"..

" La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1960.

SIQUEIROS, José L.: " Los problemas de la doble tributación en el campo internacional". Bol. D. G. I. Nº 227, noviembre, 1972.

SORONDO, Juan C.: " Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional", en Revista Jurídica Argentina, La Ley, T. 84, abril-junio, 1957.

TAMAMES, R.: " Introducción a la Constitución española". Capítulo 3º, artículos 93 a 96.

VAN HOORN, H.: " Recientes desarrollos en materia de Derecho Fiscal Internacional", en Bol. D. G. I. Nº 92, agosto, 1961.

VARELA VAZQUEZ, Carlos M.: " Conceptos generales sobre la doble imposición internacional, tratados tributarios y el intercambio de información". Revista C. I. A. T., marzo, 1977.

VILLEGAS, Héctor B.: " Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 2ª edición. Editorial De Palma..

WANG, N. T.: " Hacia un código tributario internacional". Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, 14 al 19 de marzo, 1977.

WANG, H. K. : " The residence of companies in the Incometax Acts". Journal of Comparative Legislation and International Law, 1940.

WURGATT BARR, José.: " Tratamiento de dividendos, intereses y regalías en los acuerdos para evitar la doble tributación entre los países desarrollados y en desarrollo". Bol. D. G. I. Nº 238, octubre, 1973.

ZANCADA PEINADO, Fermín.: " Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

Como bibliografía complementaria podemos citar:

Los tratados tributarios entre los países desarrollados y en desarrollo. En "Impuestos", mayo 1971..

Necesidad de acuerdos fiscales en materia de doble imposición sobre bases diferentes a las actuales. Der. Fiscal Nº 220, octubre 1969.

Los países latino-americanos y la doble tributación. Revista "Impuestos", marzo 1972.

Grupo especial de expertos en acuerdos fiscales, en "Impuestos", marzo 1972.

Informe del Grupo especial de expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Bol. D. G. I. Nº 243, marzo 1974.

El problema de la doble imposición internacional. Secretaría Ejecutiva del Centro Americano de Administradores Tributarios. Bol. D. G. I. Nº 185, mayo 1969.

Aspectos impositivos relacionados con las actividades de las empresas multinacionales. Bol. D. G. I. Nº 261, septiembre 1975.

XIX Conferencia técnica sobre el "Intercambio de información bajo tratados tributarios". Bol. 287, noviembre 1977.

La publicación de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública sobre los problemas de la doble imposición en Italia por D. Fernando Gallego Echenagosía y la imposición sobre beneficios de Empresa en Italia por D. Angel Mesonero-Romanos y Sanchez-Pol.

Asimismo se han consultado el libro publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda sobre los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición internacional y los textos de los Convenios y sus disposiciones reglamentarias.

A N E X O I

RELACION DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR ESPAÑA EN
MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

PAISES CON LOS QUE ESPAÑA TIENE CONVENIO

Doble Imposición sobre la Renta
y el patrimonio

ALEMANIA, R.F.

Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 5 de diciembre de 1966.

Entrada en vigor: 14 de marzo de 1968.

B.O.E.: 8 de abril de 1968.

Dos Canjes de Notas sobre modo de aplicación del artículo 23, anejo al Convenio y considerado parte del mismo.

F.: 5 de diciembre de 1966.

Orden Ministerial: 10-11-75 (B.O.E. 4-12-74) y Orden Ministerial: 30-12-77 (B.O.E. 17-1-78).

AUSTRIA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 20 de diciembre de 1966.

Ratificación: 8 de noviembre de 1967.

Entrada en vigor: 1 de enero de 1968.

B.O.E.: 6 de enero de 1968, nº 6.

Orden Ministerial 26-3-71 (B.O.E. 29-4-71).

BELGICA

Convenio para evitar la doble imposición y regular determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 24 de septiembre de 1970.

Ratificación: 23 de septiembre de 1972.

Entrada en vigor: 8 de octubre de 1972.

B.O.E.: 27 de octubre de 1972, nº 158, y 6 de marzo de 1973 (rec-

tificación de errores).

- Protocolo adicional (misma fecha, mismo B.O.E.).

Orden Ministerial 27-2-73 (B.O.E. 26-3-73).

BRASIL

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

F.: 14 de noviembre de 1974.

Ratificación: 3 de diciembre de 1975.

Entrada en vigor: 3 de diciembre de 1975.

B.O.E.: 31 de diciembre de 1975, n.º 314.

- Protocolo relativo al Convenio.

F.: 14 de noviembre de 1974.

Entrada en vigor: 3 de diciembre de 1975.

B.O.E.: 31 de diciembre de 1975, n.º 314.

CANADA

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 23 de noviembre de 1976.

Entrada en vigor: 26 de diciembre de 1980.

B.O.E.: 6 de febrero de 1981.

- Protocolo anejo.

F.: 23 de noviembre de 1976.

Entrada en vigor: 26 de diciembre de 1980.

B.O.E.: 6 de febrero de 1981.

CHECOSLOVAQUIA

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 8 de mayo de 1980.

Entrada en vigor: 5 de junio de 1981.

B.O.E.: 14 de julio de 1981.

DINAMARCA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impues-

tos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 3 de julio de 1972.

Entrada en vigor: 20 de junio de 1973.

B.O.E.: 28 de enero de 1974, nº 24.

- Protocolo anejo explicando algunos artículos y párrafos del Convenio.

F.: 3 de julio de 1972.

Entrada en vigor: 20 de junio de 1973.

B.O.E.: 28 de enero de 1974, nº 24.

Orden Ministerial 4-12-78 (B.O.E. 5-1-79).

FINLANDIA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 15 de noviembre de 1967.

Ratificación: 30 de octubre de 1968.

Entrada en vigor: 30 de octubre de 1968.

B.O.E.: 11 de diciembre de 1968, nº 297.

- Canje de Notas por el que se introduce un cuarto párrafo en el artículo 23 del Convenio.

F.: 18 y 24 de agosto de 1970.

Entrada en vigor: 12 de febrero de 1974.

B.O.E.: 2 de febrero de 1974.

- Canje de Notas emmendando el artículo 19 del Convenio sobre doble imposición.

F.: 22 de febrero de 1973.

Entrada en vigor: 22 de febrero de 1973.

B.O.E.: 24 de abril de 1974, nº 98.

FRANCIA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 27 de junio de 1973.

Ratificación: 10 de marzo de 1975.

Entrada en vigor: 10 de marzo de 1975.

B.O.E.: 7 de mayo de 1975, nº 109.

((Este Convenio deroga los artículos del 8 al 23, ambos inclusive, del Convenio de 8 de enero de 1963, en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias)).

Orden Ministerial 28-4-78 (B.O.E. 6-9-78).

Acuerdo complementario al Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 6 de diciembre de 1977.

Ratificación: 4 de abril de 1979.

Entrada en vigor: 30 de abril de 1979.

B.O.E.: 30 de abril de 1979, nº 103.

((Este Acuerdo modifica el artículo 10, párrafo 2, letra a y párrafo 3, letra c del Convenio de 27 de junio de 1973)).

HUNGRIA

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 9 de julio de 1984.

Entrada en vigor: todavía no ha entrado en vigor.

ITALIA

Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal.

F.: 8 de septiembre de 1977.

Entrada en vigor: 14 de noviembre de 1980.

B.O.E.: 22 de diciembre de 1980.

- Protocolo de Acuerdo.

F.: 8 de septiembre de 1977.

- Canje de Notas modificando el artículo 8.

F.: 22 de mayo y 2 de junio de 1978.

(Sustituirá al Convenio sobre régimen fiscal de sociedades de 28 de noviembre de 1927, actualmente en vigor).

JAPON

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta.

F.: 13 de febrero de 1974.

Ratificación: 21 de octubre de 1974.

Entrada en vigor: 20 de noviembre de 1974.

B.O.E.: 2 de diciembre de 1974, nº 288.

- Protocolo anejo.

F.: 13 de febrero de 1974.

- Canje de Notas relativo al párrafo 4 del artículo 23 del Convenio.

F.: 13 de febrero de 1974.

Entrada en vigor: 20 de noviembre de 1974.

B.O.E.: 2 de diciembre de 1974, nº 288.

MARRUECOS

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 10 de julio de 1978.

Entrada en vigor: 16 de mayo de 1985, treinta días después del intercambio de los Instrumentos de Ratificación, según se establece en su artículo 28.

Canje de Instrumentos de Ratificación: 16 de abril de 1985.

B.O.E.: 22 de mayo de 1985, nº 122.

NORUEGA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 25 de abril de 1963.

Ratificación: 24 de abril de 1964.

Entrada en vigor: 24 de mayo de 1964.

B.O.E.: 17 de julio de 1964.

- Canje de Notas corrigiendo diversos errores en el texto del Convenio.

F.: 19 de agosto y 27 de octubre de 1974.

Entrada en vigor: 27 de octubre de 1974.

B.O.E.: 3 de diciembre de 1974, nº 290.

PAISES BAJOS

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 16 de junio de 1971.

Entrada en vigor: 20 de septiembre de 1972.

B.O.E.: 16 de octubre de 1972.

- Protocolo anejo.

F.: 16 de junio de 1971.

B.O.E.: 16 de octubre de 1972.

Orden Ministerial 31-1-75 (B.O.E. 13-2-75).

POLONIA

Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital.

F.: 15 de noviembre de 1979.

Entrada en vigor: 6 de mayo de 1982.

B.O.E.: 15 de junio de 1982.

PORTUGAL

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta.

F.: 29 de mayo de 1968.

Ratificación: 26 de febrero de 1970.

Entrada en vigor: 26 de marzo de 1970.

B.O.E.: 31 de marzo de 1970.

Orden Ministerial 25-6-73 (B.O.E. 14 y 30-7-73).

REINO UNIDO

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 21 de octubre de 1975.

Ratificación: 26 de octubre de 1976.

Entrada en vigor: 25 de noviembre de 1976.

B.O.E.: 18 de noviembre de 1976, nº 277, y 15 de diciembre de 1976 ((corrección de errores)).

Orden Ministerial 22-9-77 (B.O.E. 11-10-77).

RUMANIA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 24 de mayo de 1979.

Ratificación: 28 de junio de 1980.

Entrada en vigor: 28 de junio de 1980.

B.O.E.: 2 de octubre de 1980, nº 237.

SUECIA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital.

F.: 16 de junio de 1976.

Ratificación: 21 de diciembre de 1976.

Entrada en vigor: 21 de diciembre de 1976.

B.O.E.: 22 de enero y 15 de febrero de 1977.

Orden Ministerial 18-2-80 (B.O.E. 1-3-80). Esta Orden, en su Disposición Derogatoria, derogó lo dispuesto en las Ordenes Ministeriales de 22 de mayo de 1964 y 27 de julio de 1977 (B.O.E. 9-8-77), sobre la aplicación del Convenio hispano-sueco.

SUIZA

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

F.: 26 de abril de 1966.

Ratificación: 2 de febrero de 1967.

Entrada en vigor: 2 de febrero de 1967.

B.O.E.: 3 de marzo de 1967, nº 53.

Orden Ministerial 20-11-68 (B.O.E. 26-11-68).

TUNEZ

Convenio entre España y la República de Túnez para evitar la

doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

F.: 2 de julio de 1982.

Entrada en vigor: 14 de febrero de 1987, fecha del intercambio de los Instrumentos de Ratificación, según se establece en su artículo 28.

B.O.E.: 3 de marzo de 1987, nº 53 y B.O.E.: 1 de abril de 1987 ((corrección de errores), nº 78.

URSS

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

F.: 1 de marzo de 1985..

Entrada en vigor: 7 de agosto de 1986, fecha en que se realizó el intercambio de los Instrumentos de Ratificación, según se señala en su artículo 22.2.

B.O.E.: 22 de septiembre de 1986, nº 227.

LUXEMBURGO

Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

F.: 3 de junio de 1986.

Entrada en vigor: 19 de mayo de 1987, fecha del intercambio de los Instrumentos de Ratificación, según se señala en su artículo 29.

B.O.E.: 4 de agosto de 1987, nº 185.

NOTA: El Convenio con Luxemburgo se inserta fuera de orden en la relación de Convenios de doble imposición suscritos por España en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, debido a que fue publicado un mes después de la encuadernación de la presente tesis.

A N E X O I I

RELACION DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR ESPAÑA EN
MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LAS SUCESSIONES Y DONACIONES

PAISES CON LOS QUE ESPAÑA TIENE CONVENIO

Doble Imposición sobre las sucesiones
y donaciones

FRANCIA

Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias.

F.: 8 de enero de 1963.

Ratificación: 29 de diciembre de 1963.

Entrada en vigor: 29 de diciembre de 1963.

B.O.E.: 7 de enero de 1964, nº 6.

(Los artículos 8 al 23 de este Convenio han sido derogados por el Convenio de 27 de junio de 1973, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio).

- Protocolo adicional.

F.: 8 de enero de 1963.

Entrada en vigor: 29 de diciembre de 1963.

B.O.E.: 7 de enero de 1964, nº 6.

- Canje de Notas sobre interpretación del Convenio.

F.: 8 de enero de 1963.

- Canje de Notas rectificando algunos errores de traducción del Convenio para evitar la doble imposición de 8 de enero de 1963.

F.: 10 y 24 de mayo de 1963.

Entrada en vigor: 24 de mayo de 1963.

B.O.E.: 30 de enero de 1964, nº 24.

GRECIA

Convenio fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

F.: 6 de marzo de 1919.

Ratificado y canjeadas las ratificaciones: 18 de noviembre de

1920.

Publicado en la Gaceta: 3 de julio de 1924.

SUECIA

Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias.

F.: 25 de abril de 1963.

Ratificación: 31 de octubre de 1963..

B.O.E.: 16 de enero de 1964..

A N E X O III

LISTA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL
PATRIMONIO, SUSCRITOS ENTRE LOS PAISES MIEMBROS DE LA C.C.D.E.
(DESDE 1 DE JULIO 1963 A 1 DE ENERO 1977)

**LISTA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA
Y EL PATRIMONIO, SUSCRITOS ENTRE PAISES MIEMBROS
DE LA OCDE, DESDE 1 DE JULIO DE 1963 A 1 DE ENERO DE 1977**

Estados Contratantes	N (nuevo) R (revisado)	Fecha de la firma	Fecha de la firma del Convenio anterior
Francia-Grecia	N	21- 8-63	
Austria-Finlandia	N	8-10-63	
Islandia-Suecia	R	23- 1-64	8- 9-37
Dinamarca-Irlanda	N	4- 2-64	
Bélgica-Francia	R	10- 3-64	16- 5-31
Dinamarca-Finlandia	R	7- 4-64	2-12-37
Canadá-Japón	N	5- 9-64	
Alemania-Reino Unido	R	26-11-64	18- 8-54
Francia-Japón	N	27-11-64	
Grecia-Italia	N	19- 3-65	
Suecia-Suiza	R	7- 5-65	16-10-48
Bélgica-Suecia	R	2- 7-65	1- 4-53
Dinamarca-Italia	N	10- 3-66	
Islandia-Noruega	N	30- 3-66	
Alemania-Grecia	R	18- 4-66	15- 6-44
Alemania-Japón	N	22- 4-66	
España-Suiza	N	26- 4-66	
Austria-Irlanda	N	24- 5-66	
Nueva Zelanda-Reino Unido	R	13- 6-66	27- 5-47
Francia-Suiza	R	9- 9-66	31-12-53
Noruega-Paises Bajos	R	22- 9-66	29-12-50
Irlanda-Suiza	N	8-11-66	
Canadá-Irlanda	R	23-11-66	28-10-54
Canadá-Noruega	N	23-11-66	
Alemania-España	N	5-12-66	
Canadá-Reino Unido	R	12-12-66	6-12-65
Austria-España	N	20-12-66	
Alemania-Bélgica	N	11- 4-67	
Japón-Noruega	R	11- 5-67	21- 2-59
Luxemburgo-Reino Unido	N	24- 5-67	
Bélgica-Noruega	N	30- 6-67	
Estados Unidos-Francia	R	28- 7-67	25- 7-39
Finlandia-Italia	N	4- 8-67	
Bélgica-Reino Unido	R	29- 8-67	27- 3-53
Paises Bajos-Reino Unido	R	31-10-67	15-10-48
España-Finlandia	N	15-11-67	
Australia-Reino Unido	R	7-12-67	29-10-46

Estados Contratantes	N (nuevo) R (revisado)	Fecha de la firma	Fecha de la firma del Convenio anterior
Dinamarca-Japón	R	3- 2-68	10- 3-59
Países Bajos-Suecia	R	12- 3-68	25- 4-52
Francia-Irlanda	N	21- 3-68	
Portugal-Reino Unido	N	27- 3-68	
Bélgica-Japón	N	28- 3-68	
Luxemburgo-Países Bajos	N	8- 5-68	
Francia-Reino Unido	R	22- 5-68	14-12-50
Bélgica-Grecia	N	24- 5-68	
España-Portugal	N	29- 5-68	
Noruega-Reino Unido	R	22- 1-69	2- 5-51 (Protocolo 29-6-66)
Japón-Reino Unido	R	10- 2-69	4- 9-62
Irlanda-Países Bajos	N	11- 2-69	
Italia-Japón	N	20- 3-69	
Australia-Japón	N	20- 3-69	
Finlandia-Irlanda	N	21- 4-69	
Austria-Reino Unido	R	30- 4-69	20- 7-56
Bélgica-Portugal	N	16- 7-69	
Finlandia-Reino Unido	R	17- 7-69	12-12-51
Bélgica-Dinamarca	N	16-10-69	
Irlanda-Noruega	N	21-10-69	
Japón-Países Bajos	N	3- 3-70	
Estados Unidos-Finlandia	R	6- 3-70	3- 3-52
Finlandia-Países Bajos	R	13- 3-70	29- 3-54
Finlandia-Portugal	N	27- 4-70	
Dinamarca-Islandia	R	21- 5-70	24- 1-39
Noruega-Portugal	N	24- 6-70	
Bélgica-Irlanda	N	24- 6-70	
Bélgica-Estados Unidos	R	9- 7-70	28-10-48 (Protocolos 9-9-52, 21-5-65, 11-12-67)
Austria-Países Bajos	N	1- 9-70	
Finlandia-Francia	R	11- 9-70	25- 8-58
Bélgica-Luxemburgo	R	17- 9-70	9- 3-31 (Intercambios de cartas de 1965)
Austria-Grecia	N	22- 9-70	
Bélgica-España	N	24- 9-70	
Bélgica-Italia	R	19-10-70	11- 7-31
Bélgica-Países Bajos	R	19-10-70	20- 2-33
Austria-Turquía	N	3-11-70	
Austria-Portugal	N	29-12-70	

Estados Contratantes	N (nuevo) R (revisado)	Fecha de la firma	Fecha de la firma del Convenio anterior
Francia-Portugal	N	14- 1-71	
Japón-Suiza	N	19- 1-71	
Estados Unidos-Japón	R	8- 3-71	16- 4-54 (Protocolos 23-3-57, 7-5-60 y 14-8-62)
Alemania-Islandia	N	18- 3-71	
Irlanda-Italia	N	11- 6-71	
España-Paises Bajos	N	16- 6-71	
Alemania-Suiza	R	11- 8-71	15- 7-31 (Protocolos 9-9-57 y 20-3-59 en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta y el patrimonio) 27- 9-56 (Protocolo 21-5-59) 13- 6-49 (Protocolo 10-6-58)
Noruega-Suecia	R	1-11-71	
Estados Unidos-Noruega	R	3-12-71	
Noruega-Turquía	N	16-12-71	
Austria-Bélgica	N	29-12-71	
Finlandia-Noruega	R	12- 1-72	29- 3-54
Irlanda-Luxemburgo	N	14- 1-72	
Finlandia-Japón	N	29- 2-72	
Finlandia-Islandia	N	2- 3-72	
Dinamarca-Portugal	N	3- 3-72	
Dinamarca-España	N	3- 7-72	
Australia-Nueva Zelanda	R	8-11-72	12- 5-60
Alemania-Australia	N	24-11-72	
Francia-Paises Bajos	R	16- 3-73	30-12-49 21-12-49 (Protocolos 9-9-68, 19-6-58, 25-9-52) 8- 1-63 21- 7-58 (Protocolo 13-5-59) 14- 1-57
Finlandia-Suecia	R	27- 6-73	
España-Francia	R	27- 6-73	
Dinamarca-Suecia	R	16-11-73	
Dinamarca-Suiza	R	23-11-73	
Irlanda-Japón	N	18- 1-74	
Austria-Suiza	R	30- 1-74	12-11-53
España-Japón	N	13- 2-74	
Portugal-Suiza	N	26- 9-74	
Alemania-Turquía	N	8-11-74	
Islandia-Luxemburgo	N	29- 4-75	
Canadá-Francia	R	2- 5-75	16- 3-51
Estados Unidos-Islandia	N	18- 5-75	
Bélgica-Canadá	N	29- 5-75	
España-Reino Unido	N	21-10-75	
Estados Unidos-Reino Unido	R	31-12-75	16- 4-45 (Protocolos 6-6-46, 25-5-54, 19-8-57, 17-3-66)

Estados Contratantes	N (nuevo) R (revisado)	Fecha de la firma	Fecha de la firma del Convenio anterior
Alemania-Canadá	R	22- 1-76	4- 6-56
Italia-Suiza	N	9- 3-76	
Australia-Paises Bajos	N	17- 3-76	
Australia-Francia	N	13- 4-76	
Bélgica-Finlandia	R	18- 5-76	11- 2-54 (Convenio comple- mentario 21-5-70)
Irlanda-Reino Unido	R	2- 6-76	14- 4-26 (y Protocolos 25-4-28, 21-7-47, 18-5-49, 4-4-59, 23-6-60, 2-5-73 y 3-6-75)
España-Suecia	R	16- 6-76	25- 4-63 (Protocolo 14-3-66)
Canadá-Suiza	N	20- 8-76	
Canadá-España	N	23-11-76	
Austria-Canadá	N	9-12-76	

A N E X O IV

LISTA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LAS SUCESSIONES Y
LAS DONACIONES, SUSCRITOS ENTRE LOS PAISES MIEMBROS DE LA O.C.D.E.
(DESDE 1 DE JULIO 1966 A 1 DE JULIO 1981)

LISTA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LAS SUCESIONES Y LAS DONACIONES,
SUSCRITOS ENTRE LOS PAISES MIEMBROS DE LA OCDE

(Entre el 1 de julio de 1966 y el 1 de julio de 1981)

Estados contratantes	Fecha del convenio precedente	Fecha de la firma	Fecha de los Protocolos, convenios suplementarios	Impuesto sobre las donaciones	Impuesto sobre las sucesiones
1. Alemania-Grecia	Nuevo	18-11-10 1-12-10	Cambio de notas: 12-3-63/6-5-63 14-6-64/28-9-64 Cambio de notas: 15-1-63/3-2-63		X
2. España-Grecia	Nuevo	6-3-19			X
3. Alemania-Suecia	Nuevo	14-5-35			X
4. Francia-Suecia	Nuevo	24-12-36	Conv. Supl. 8-4-49/1-7-63		X
5. Estados Unidos-Noruega	Nuevo	13-6-49			X
6. Estados Unidos-Irlanda	Nuevo	13-9-49			X
7. Noruega-Suecia	Nuevo	17-12-49			X
8. Estados Unidos-Grecia	Nuevo	20-2-50	Conv. Supl. 18-7-63/12-2-64		X
9. Finlandia-Suecia	Nuevo	31-3-60			X
10. Canadá-Francia	Nuevo	16-3-61			X
11. Estados Unidos-Suiza	Nuevo	9-7-61			X
12. Países Bajos-Suiza	Nuevo	12-11-61			X
13. Estados Unidos-Finlandia	Nuevo	3-3-62			X
14. Países Bajos-Suecia	Nuevo	25-4-62			X
15. Dinamarca-Suecia	Nuevo	27-10-63	Conv. Supl. 29-8-73		X
16. Francia-Suiza	Nuevo	31-12-63			X
17. Finlandia-Países Bajos	Nuevo	29-3-64			X
18. Finlandia-Noruega	Nuevo	29-3-64			X
19. Estados Unidos-Japón	Nuevo	16-4-64		X	X
20. Bélgica-Estados Unidos	Nuevo	27-5-64 (no en vigor)			X
21. Alemania-Austria	28-5-22	4-10-64			X
22. Canadá-Irlanda	Nuevo	28-10-64			X
23. Estados Unidos-Italia	Nuevo	30-3-65			X
24. Bélgica-Suecia	Nuevo	19-1-66			X
25. Dinamarca-Noruega	Nuevo	23-5-66			X
26. Reino Unido-Suiza	Nuevo	12-6-66			X
27. Noruega-Suiza	Nuevo	7-12-66			X
28. Italia-Suecia	Nuevo	20-12-66			X
29. Finlandia-Suiza	Nuevo	27-12-66			X
30. Finlandia-Francia	Nuevo	25-8-68			X
31. Bélgica-Francia	Nuevo	20-1-69			X
32. Austria-Francia	4-5-61	9-10-69			X
33. Canadá-Estados Unidos	30-5-61	17-2-61			X
34. Austria-Suecia	8-6-64	21-11-62			X
35. España-Francia	Nuevo	8-1-63			X
36. España-Suecia	Nuevo	25-4-63			X
37. Francia-Reino Unido	Nuevo	21-3-63			X
38. Grecia-Italia	Nuevo	13-2-64			X
39. Italia-Reino Unido	Nuevo	15-2-66			X
40. Dinamarca-Italia	Nuevo	10-3-66			X
41. Estados Unidos-Países Bajos	Nuevo	15-7-69			X
42. Dinamarca-Suiza	14-1-67	23-11-73			X
43. Austria-Suiza	17-8-46	30-1-74			X
44. Dinamarca-Finlandia	12-11-63	30-9-75			X
45. Irlanda-Reino Unido	18-7-65	7-12-77			X
	29-3-23 + Prot. 14-4-23			X	X
46. Estados Unidos-Reino Unido	18-4-45	19-10-78		X	X
47. Alemania-Suiza	15-7-31	30-11-78		X	X
48. Estados Unidos-Francia	18-10-46 + Prot. 17-5-48/22-6-66	24-11-78			X
49. Suecia-Suiza	16-10-48	7-2-79 (No en vigor)		X	X
50. Países Bajos-Reino Unido	15-10-48	11-12-79		X	X
51. Reino Unido-Suecia	14-10-64	8-10-80		X	X
52. Alemania-Estados Unidos	Nuevo	3-12-80 (No en vigor)		X	X

A N E X O V

CONVENIO MODELO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION RESPECTO DE LOS
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO. O.C.D.E. 1977

**CONVENIO MODELO PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION RESPECTO DE LOS IMPUESTOS
SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO**

SUMARIO DEL CONVENIO

TITULO Y PREAMBULO

CAPITULO I

Ambito de aplicación del Convenio

- Art. 1. Ambito subjetivo.
- Art. 2. Impuestos comprendidos.

CAPITULO II

Definiciones

- Art. 3. Definiciones generales.
- Art. 4. Residencia.
- Art. 5. Establecimiento permanente.

CAPITULO III

Imposición sobre las rentas

- Art. 6. Rentas inmobiliarias.
- Art. 7. Beneficios empresariales.
- Art. 8. Navegación marítima, interior y aérea.
- Art. 9. Empresas asociadas.
- Art. 10. Dividendos.
- Art. 11. Intereses.
- Art. 12. Cánones.
- Art. 13. Ganancias de capital.
- Art. 14. Trabajos independientes.
- Art. 15. Trabajos dependientes.
- Art. 16. Participaciones de Consejeros.
- Art. 17. Artistas y deportistas.
- Art. 18. Pensiones.
- Art. 19. Funciones públicas.
- Art. 20. Estudiantes.
- Art. 21. Otras rentas.

CAPITULO IV

Imposición sobre el patrimonio

- Art. 22. Patrimonio.

CAPITULO V

Métodos para evitar la doble imposición

- Art. 23. A) Método de exención.
Art. 23. B) Método de imputación.

CAPITULO VI

Disposiciones especiales

- Art. 24. No discriminación.
Art. 25. Procedimiento amistoso.
Art. 26. Intercambio de información.
Art. 27. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.
Art. 28. Extensión territorial.

CAPITULO VII

Disposiciones finales

- Art. 29. Entrada en vigor.
Art. 30. Denuncia.

NOTA.—Con el fin de hacer posible la comparación del Convenio Modelo de 1977 con el Proyecto de Convenio de 1963, el texto de este último se reproduce al final de este tomo (apéndice III).

TITULO DEL CONVENIO

**Convenio entre (el Estado A) y (el Estado B) para evitar la doble
imposición en materia de impuestos sobre la renta
y sobre el patrimonio**

PREAMBULO DEL CONVENIO

NOTA.—El preámbulo del Convenio habrá de redactarse de acuerdo con los procedimientos constitucionales de ambos Estados Contratantes.

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Articulo 1

AMBITO SUBJETIVO

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Articulo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término «persona» comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término «sociedad» significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) las expresiones «empresa de un Estado Contratante» y «empresa del otro Estado Contratante» significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- d) la expresión «tráfico internacional» significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- e) la expresión «autoridad competente» significa:
 - i) (en el Estado A):
 - ii) (en el Estado B):

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 (1) una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

(1) NOTA DE LOS TRADUCTORES.—Se ha optado por emplear el término párrafo para traducir la palabra «paragraphe» del texto francés y «paragraph» del texto inglés, aunque en alguno de los artículos en que se utiliza la palabra «apartado» se ajustaría mejor a la definición que da de este vocablo el Diccionario de la Lengua Española.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independien-

te, al cual se le aplica el párrafo 6— actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III

TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTA

Artículo 6

RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa

realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 8

NAVEGACION MARITIMA INTERIOR Y AEREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en

Art. 9

el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un *-pool-*, en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

- a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado —y somete, en consecuencia, a imposición— los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el primer Estado procederá al ajuste

correspondiente del montante del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose a las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término «intereses», empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión políti-

ca, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12

CANONES

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo.

2. El término «cánones» empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que

uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, aeronaves o embarcaciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el transmitente.

Artículo 14

TRABAJOS INDEPENDIENTES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus

actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

Artículo 15

TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado;
- b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación interior pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como

Arts 17, 18 y 19

miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Artículo 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

Artículo 18

PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Artículo 19

FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

- i) posee la nacionalidad de este Estado, o
- ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Artículo 20

ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

Artículo 21

OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

CAPITULO IV

IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

Articulo 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

CAPITULO V

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 23 A

METODO DE EXENCION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

Artículo 23 B

METODO DE IMPUTACION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá:

a) del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente,

un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y

- b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

2. El término «nacionales» significa:

- a) todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado Contratante; y
- b) todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

3. Los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en uno u otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

4. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

5. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

6. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo se aplica independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que

plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 27

**AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS
CONSULARES**

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

Artículo 28

EXTENSION TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquéllos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados Contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados Contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo en cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o en cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

NOTA.—Las palabras entre paréntesis se refieren a los casos en que en virtud de una disposición especial el Convenio no se aplique a una parte del territorio de un Estado Contratante.

CAPITULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29

ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, y sus disposiciones se aplicarán:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

Artículo 30

DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

CLAUSULA FINAL

NOTA.—La cláusula final relativa a la firma será redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los dos Estados Contratantes.

A N E X O VI

ARTICULOS DE LA CONVENCION BILATERAL MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS
SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE PAISES DESARROLLADOS Y PAISES EN
DESARROLLO

**ARTICULOS DE LA CONVENCION BILATERAL
MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE
LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE PAISES DE-
SARROLLADOS Y PAISES EN DESARROLLO**

INDICE DE LA CONVENCION

Título y preámbulo

CAPÍTULO I

Ambito de la Convención

- Artículo 1 Personas comprendidas
- Artículo 2 Impuestos comprendidos

CAPÍTULO II

Definiciones

- Artículo 3 Definiciones generales
- Artículo 4 Residente
- Artículo 5 Establecimiento permanente

CAPÍTULO III

Tributación de los ingresos

- Artículo 6 Ingresos procedentes de bienes inmuebles
- Artículo 7 Beneficios de las empresas
- Artículo 8 A Navegación marítima, interior y aérea (variante A)
- Artículo 8 B Navegación marítima, interior y aérea (variante B)
- Artículo 9 Empresas asociadas
- Artículo 10 Dividendos
- Artículo 11 Intereses
- Artículo 12 Cánones o regalías
- Artículo 13 Ganancias de capital
- Artículo 14 Servicios personales por cuenta propia
- Artículo 15 Servicios personales por cuenta ajena
- Artículo 16 Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados
- Artículo 17 Ingresos de profesionales del espectáculo y atletas
- Artículo 18 A Pensiones y pagos por seguros sociales (variante A)
- Artículo 18 B Pensiones y pagos por seguros sociales (variante B)
- Artículo 19 Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales
- Artículo 20 Pagos recibidos por estudiantes y aprendices
- Artículo 21 Otros ingresos

CAPÍTULO IV
Tributación del capital

Artículo 22 Capital

CAPÍTULO V
Métodos para eliminar la doble tributación

Artículo 23 A Método de exención

Artículo 23 B Método de descuento

CAPÍTULO VI
Disposiciones especiales

Artículo 24 No discriminación

Artículo 25 Procedimiento de acuerdo mutuo

Artículo 26 Intercambio de información

Artículo 27 Funcionarios diplomáticos y consulares

CAPÍTULO VII
Cláusulas finales

Artículo 28 Entrada en vigor

Artículo 29 Terminación

TITULO DE LA CONVENCION

Convención entre (Estado A) y (Estado B) para evitar la tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital¹.

PREAMBULO DE LA CONVENCION

¹ En toda la Convención se suprimirán las palabras entre corchetes si no se desea incluir en ella un artículo sobre la tributación del capital (véase también el artículo 22).

El preámbulo de la Convención se redactará de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

Capítulo I

AMBITO DE LA CONVENCION

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta [y el capital] establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.
2. Se considerarán como impuestos sobre la renta [o el capital] todos los que graven la totalidad de las rentas [o del capital] o los elementos de renta [o del capital], incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.
3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:
 - a) (En el Estado A):
 - b) (En el Estado B):
4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de éstos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán al final de cada año cualquier modificación que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

Capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

a) El término "persona" comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;

b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;

c) Las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

d) La expresión "tráfico internacional" significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;

e) La expresión "autoridades competentes" significa:

i) (En el Estado A):

ii) (En el Estado B):

2. A los efectos de aplicación de la Convención por un Estado contratante, cualquier término o expresión no definidos de otra forma tendrá, a menos que el contexto requiera otra cosa, el sentido que le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención.

Artículo 4

RESIDENTES

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión "residente de un Estado contratante" significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside en el Estado cuya nacionalidad posea, y

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por "establecimiento permanente" se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

ART. 5

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5.- No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal

ART. 5

empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

Capítulo III

TRIBUTACION DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.
2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado

contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(NOTA: No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adqui-

ARTS. 7 Y 8 A Y 8 B

sición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, la cuestión deberá resolverse en las negociaciones bilaterales.)

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

Artículo 8 A (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.
4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 8 B (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ... %. (El porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales.)
3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.
5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:
 - a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o
 - b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.
2. Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado —y las grave en consecuencia— las utilidades por las que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esas utilidades. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.
2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el re-

ARTS. 10 Y 11

ceptor es el propietario beneficiario de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El . . . % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (no personal) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;

b) El . . . % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los intereses, el impuesto así exigido no podrá exceder del % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular los rendimientos de la deuda pública y los de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.
2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto así exigido no podrá exceder del . . . % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.
3. El término "cánones" empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.
5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.
6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o informa-

ción por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y sitos en el otro Estado contratante sólo podrán ser gravadas en ese otro Estado.
2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.
3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado.
5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ... % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales en una sociedad que sea residente de un Estado contratante) podrán ser gravadas en ese Estado.
6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo serán gravables en el Estado contratante donde resida el cedente.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras activida-

ARTS. 14 Y 15

des de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días durante el año fiscal; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado; o

c) Si la remuneración por sus actividades en el otro Estado contratante es pagada por un residente de ese Estado contratante o soportada por un establecimiento permanente o centro fijo situado en ese Estado contratante y excede en el año fiscal del . . . % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).

2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una em-

ARTS. 16, 17 Y 18 A Y 18 B

barcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado contratante.
2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17

INGRESOS DE PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y ATLETAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o atleta, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado.
2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o atleta no los perciba el propio profesional o atleta, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravado en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o atleta.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 A (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante sólo serán gravables en ese Estado.
2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 18 B (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo an-

ARTS. 18 B, 19 Y 20

terior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 19

REMUNERACIONES Y PENSIONES POR SERVICIOS OFICIALES

1. a) Las remuneraciones distintas de las pensiones pagadas por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local del mismo a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas remuneraciones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo, directamente o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplicarán a las remuneraciones y pensiones por servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo.

Artículo 20

PAGOS RECIBIDOS POR ESTUDIANTES Y APRENDICES

1. Los pagos que un estudiante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento,

educación o formación no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

2. Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1, tendrán derecho además, durante el período de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando.

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores sólo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante y realiza actividades industriales o comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

Capítulo IV

TRIBUTACION DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. [El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.]
2. [El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.]
3. [El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición sólo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.]
4. [Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición sólo en ese Estado.]

(El Grupo decidió dejar a las negociaciones bilaterales la cuestión de la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante. Si las partes negociadoras deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

Capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

Artículo 23 A

MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas [o posea capitales] que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas [o capitales].
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción, no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.
3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o el capital] exentos.

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas [o posea capitales], que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado [; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado]. Sin embargo, [en cualquiera de los dos casos,] esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta [o del impuesto sobre el capital], calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas [o el capital] que puedan gravarse en ese otro Estado.

ART. 23 B

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o el capital] exentos.

Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.
2. El término "nacionales" designa a:
 - a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante, y
 - b) Todas las personas jurídicas, sociedades personales y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.
3. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias.
4. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.
5. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1, del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar las utilidades imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. [De manera análoga, las deudas de

ARTS. 24 Y 25

una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado].

6. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallara sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos.

2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

- a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;
- b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;
- c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimiento mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

Artículo 27

FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICOS Y CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

Capítulo VII

CLAUSULAS FINALES

Artículo 28

ENTRADA EN VIGOR

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en tan pronto como sea posible.
2. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:
 - a) (En el Estado A):
 - b) (En el Estado B):

Artículo 29

TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir del año En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

CLÁUSULA FINAL

NOTA. Las disposiciones relativas a la entrada en vigor y la terminación y la cláusula final relativa a la firma de la Convención se redactarán de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

A N E X O VII

MODELO DE CONVENIO SOBRE LAS SUCESSIONES Y DONACIONES .O.C.D.E. 1982

A N E X O VII

MODELO DE CONVENIO SOBRE LAS SUCESSIONES Y DONACIONES .O.C.D.E. 1982

MODELO DE CONVENIO

SUMARIO DEL CONVENIO

TITULO Y PREAMBULO

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

- Art. 1.º Sucesiones y donaciones comprendidas.
- Art. 2.º Impuestos comprendidos.

CAPITULO II

DEFINICIONES

- Art. 3.º Definiciones generales.
- Art. 4.º Domicilio fiscal.

CAPITULO III

NORMAS DE GRAVAMEN

- Art. 5.º Bienes inmuebles.
- Art. 6.º Bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente o a una base fija.
- Art. 7.º Otros bienes.
- Art. 8.º Deducción de deudas.

CAPITULO IV

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

- Art. 9.º A. Método de exención.
- Art. 9.º B. Método de imputación.

CAPITULO V

DISPOSICIONES ESPECIALES

- Art. 10. No discriminación.
- Art. 11. Procedimiento amistoso.
- Art. 12. Intercambio de información.
- Art. 13. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.
- Art. 14. Extensión territorial.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES FINALES

- Art 15 Entrada en vigor.
- Art 16 Denuncia

CLAUSULA FINAL

TITULO DEL CONVENIO

Convenio entre (el Estado A) y (el Estado B) para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones y donaciones.

PREAMBULO DEL CONVENIO (3)

(3) El preámbulo del Convenio se redactará conforme al procedimiento constitucional de ambos Estados contratantes.

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Artículo 1

SUCESIONES Y DONACIONES COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica:

- a) A las sucesiones de las personas domiciliadas en el momento de su muerte en uno o en ambos Estados contratantes; y
- b) A las donaciones efectuadas por personas domiciliadas en el momento de la donación en uno o en ambos Estados contratantes.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre las sucesiones, los impuestos exigibles por razón del fallecimiento y que recaigan sobre la masa hereditaria o una de sus partes, los gravámenes que incidan sobre la transmisión o los impuestos sobre las donaciones *mortis causa*. Se consideran impuestos sobre las donaciones, los impuestos percibidos por transmisiones *inter vivos* y cuya causa sea la liberalidad total o parcial del transmitente.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

Art. 2

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

4. El Convenio se aplica igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Al final de cada año, las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) La expresión «bienes que forman parte de la sucesión o de la donación de una persona domiciliada en un Estado contratante» comprende cualquier bien cuya sucesión o transmisión, de acuerdo con la Ley de un Estado contratante, esté sujeta a un impuesto comprendido en el Convenio.

b) La expresión «autoridad competente» significa:

(i) (En el Estado A): _____

(ii) (En el Estado B): _____

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

Artículo 4

DOMICILIO FISCAL

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «persona domiciliada en un Estado contratante» significa cualquier persona cuya sucesión o donación, en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión

Art. 4

no incluye a las personas cuya sucesión o donación está sujeta a tributar en este Estado sólo por los bienes aquí situados.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física esté domiciliada en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) Esta persona será considerada domiciliada en el Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará domiciliada en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará domiciliada en el Estado donde viva habitualmente.
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará domiciliada en el Estado del que sea nacional.
- d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán la cuestión de mutuo acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona, que no sea una persona física, esté domiciliada en ambos Estados contratantes, se considerará domiciliada en el Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

CAPITULO III
NORMAS DE GRAVAMEN

Artículo 5

BIENES INMUEBLES

1. Los bienes inmuebles que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican, asimismo, a los bienes inmuebles de una empresa y a los bienes inmuebles utilizados para la prestación de una profesión liberal o de otras actividades de carácter independiente.

Artículo 6

**BIENES MUEBLES PERTENECIENTES A UN ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE O A UNA BASE FIJA**

1. Los bienes muebles de una empresa que forme parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante, que pertenezcan a un establecimiento permanente

situado en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

3. La expresión «establecimiento permanente» comprende en especial:

- a) Una sede de dirección.
- b) Una sucursal.
- c) Una oficina.
- d) Una fábrica.
- e) Un taller; y
- f) Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

4. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

5. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) El mantenimiento de un depósito de mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) El mantenimiento de un depósito de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar mercancías o de recoger información para la empresa.
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

6. Los bienes muebles que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante, que se utilicen para la prestación de una profesión liberal u otras activida-

des de caracter independiente y pertenezcan a una base fija situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Artículo 7

OTROS BIENES

Los bienes, independientemente del lugar donde estén situados, que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante y que no estén comprendidos en los artículos 5.º y 6.º, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Artículo 8

DEDUCCION DE LAS DEUDAS

1. Las deudas garantizadas especialmente por los bienes comprendidos en el artículo 5.º son deducibles del valor de tales bienes. Las deudas no garantizadas especialmente por los bienes comprendidos en el artículo 5.º, pero que corresponden a su adquisición, transformación, reparación o mantenimiento, son deducibles del valor de los mismos.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, las deudas pertenecientes a un establecimiento permanente referido en el apartado 1 del artículo 6.º, o a una base fija comprendida en el apartado 6 del artículo 6.º, son deducibles, según el caso, del valor del establecimiento permanente o del de la base fija.

3. Las restantes deudas son deducibles del valor de los bienes a los cuales se aplican las disposiciones del artículo 7.º

4. Si una deuda excede del valor de los bienes de los que es deducible en un Estado contratante, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2, el saldo se deducirá del valor de los demás bienes gravables en este Estado.

5. Si las deducciones comprendidas en los apartados 3 ó 4 arrojan un saldo no cubierto en un Estado contratante, tal saldo es deducible del valor de los bienes imposables en el otro Estado contratante.

6. Si las disposiciones de los apartados 1 a 5 obligasen a un Estado contratante a efectuar deducciones de deudas superiores a las previstas por su legislación, tales normas no se aplican más que en la medida en que el otro Estado contratante no esté obligado a deducir las mismas deudas de acuerdo con su propia legislación.

CAPITULO IV

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 9 A

METODO DE EXENCION

1. El Estado contratante en que estuviera domiciliado el causante en el momento de su muerte o el donante cuando efectuó la donación, dejará exentos los bienes que, en relación con tales hechos y de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.
2. El primer Estado contratante dejará, asimismo, exentos los bienes que, con ocasión de una donación previa y conforme a las disposiciones del Convenio, fueran imponibles en el otro Estado contratante. Sin embargo, el primer Estado no eximirá los bienes que fueran imponibles en este Estado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 5.º ó 6.º del Convenio.
3. En cualquier caso, el primer Estado contratante podrá computar los bienes exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre los demás bienes.

Artículo 9 B

METODO DE IMPUTACION

1. El Estado contratante en que estuviera domiciliado el causante en el momento de su muerte, o el donante cuando efectuó la donación, deducirá del impuesto calculado de acuerdo con sus leyes una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante sobre los bienes que, en relación con los mismos hechos y de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Art. 9 B

2. El primer Estado contratante deducirá también de tal impuesto un importe igual al impuesto que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio, haya sido pagado en el otro Estado contratante con ocasión de una donación previa, si tal deducción no se ha efectuado, en aplicación del apartado 1, cuando la donación tuvo lugar. Sin embargo, el primer Estado no deducirá los impuestos pagados sobre los bienes que fueran imponible en este Estado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 5.º y 6.º del Convenio.

3. Sin embargo, las deducciones citadas en los apartados 1 y 2 no pueden exceder de la fracción de impuesto correspondiente al primer Estado contratante, calculado antes de la deducción, que recaiga sobre los bienes en los que se permite tal deducción.

CAPITULO V

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 10

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado contratante, cualquiera que sea su domicilio, no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

2. El término «nacionales» significa:

- a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante; y
- b) Todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

3. Los apátridas domiciliados en un Estado contratante no estarán sometidos en uno u otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

4. No obstante las disposiciones del artículo 2.º, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 11

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente

Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a las disposiciones del Convenio. El acuerdo se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o la aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo, según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista podrán tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Artículo 12

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio, o las de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por ésta no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1.º Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base a la legislación interna de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de

la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades no utilizarán estos informes más que para tales fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado.
- b) Suministrar información que no pueda obtenerse sobre la base de su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado.
- c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial, profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 13

AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o los funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 14

EXTENSION TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, tal cual o con las modificaciones necesarias [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o], a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de naturaleza análoga a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

Art. 14

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 16, pondrá también término, en las condiciones previstas en este artículo, a la aplicación del Convenio [en cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] en cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensivo, de acuerdo con este artículo (4).

(4) Las palabras entre paréntesis se refieren a los casos en que, en virtud de una disposición especial, el Convenio no se aplique a una parte del territorio de un Estado contratante.

CAPITULO VI
DISPOSICIONES FINALES

Artículo 15

ENTRADA EN VIGOR

1. El Presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, y sus disposiciones se aplicarán:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

Artículo 16

D E N U N C I A

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

CLAUSULA FINAL (5)

(5) La cláusula final será redactada de acuerdo con el procedimiento constitucional de ambos Estados contratantes.